

FACULTÉ DE DROIT DE L'UNIVERSITÉ DE PARIS

DE LA

Déclaration et de la Présomption

COMME BASE DE

L'IMPOT DIRECT

THÈSE POUR LE DOCTORAT

Présentée et soutenue le lundi 3 novembre 1913, à 1 h. 1/2

PAR

Pierre SÉLIGMAN

Auditeur au Conseil d'État

Président : M. WAHL, professeur

Suffragants { *MM. BERTHÉLEMY, professeur*
JÈZE, professeur-adjoint

PARIS (V^e)

M. GIARD & E. BRIÈRE

LIBRAIRES-ÉDITEURS

16, rue Soufflot et 12, rue Toulhier

1913

THÈSE
POUR
LE DOCTORAT

La Faculté n'entend donner aucune approbation ni improbation aux opinions émises dans les thèses ; ces opinions doivent être considérées comme propres à leurs auteurs.

FACULTÉ DE DROIT DE L'UNIVERSITÉ DE PARIS

DE LA

Déclaration et de la Présomption

COMME BASE DE

L'IMPOT DIRECT

THÈSE POUR LE DOCTORAT

Présentée et soutenue le lundi 3 novembre 1913, à 1 h. 1/2

PAR

Pierre SÉLIGMAN

Auditeur au Conseil d'État



Président : M. WAHL, professeur

Suffragants { *MM. BERTHÉLEMY, professeur*
JÈZE, professeur-adjoint

PARIS (V^e)

M. GIARD & E. BRIÈRE

LIBRAIRES-ÉDITEURS

16, rue Soufflot et 12, rue Toullier

1913



Digitized by the Internet Archive
in 2026

DE LA
Déclaration et de la Présomption
COMME BASE DE
L'IMPOT DIRECT

INTRODUCTION

CHAPITRE PREMIER

DES MODES D'IMPOSITION. — SYSTÈME DE L'APPRE-
CIATION DIRECTE (PROCÉDÉ DE LA DÉCLARATION
ET PROCÉDÉ DE LA TAXATION). — SYSTÈME DES
SIGNES EXTÉRIEURS

L'Assemblée Constituante a proclamé aux termes de l'article 13 de la Déclaration des Droits de l'homme « pour l'entretien de la force publique et pour les dépenses d'administration, une contribution commune est indispensable, elle doit être également répartie entre tous les citoyens à raison de leurs facultés ». L'application du principe posé par la première assemblée de la Révolution française ne laisse pas d'être malaisée, car l'évaluation des facultés des contribuables est chose fort

délicate, et le législateur éprouve les plus grandes difficultés, lorsqu'il s'agit de poser les règles qui permettent d'estimer les facultés à raison desquelles l'impôt doit être établi.

La plupart des auteurs admettent qu'il existe trois procédés permettant d'évaluer la matière imposable.

Trois systèmes sont possibles, disent MM. Boucard et Jèze : 1^o la déclaration du contribuable ; 2^o l'évaluation par l'Administration ; 3^o l'évaluation d'après des signes extérieurs déterminés par la loi et dans la mesure indiquée par elle ; c'est le système des présomptions légales (1).

Chacun sait, dit M. Merle, qu'il y a trois grands modes d'évaluation et de constatation du ou des revenus : les présomptions par les signes extérieurs, la taxation administrative, la déclaration du contribuable, contrôlée par l'Administration (2). Et M. le sénateur Gauthier, dans son ouvrage : *la Réforme fiscale par l'impôt sur le revenu* (p. 94), reconnaît trois modes d'imposition : « l'évaluation d'après les présomptions légales, la taxation d'office, la déclaration du contribuable ».

Cette classification est assurément exacte ; il existe bien, en effet, trois procédés d'imposition, mais de ces modes d'imposition qu'énumèrent les auteurs que nous venons de citer, deux : le procédé de la déclaration et celui de la taxation, se ressemblent infiniment et s'ils

1. *Éléments de la science des finances*, 2^e vol., p. 648.

2. *La Justice dans l'impôt*, p. 263.

ne sont pas absolument identiques, les différences qui les séparent sont, ainsi que nous allons l'exposer dans quelques instants, fort minimes ; aussi estimons-nous qu'il est préférable de distinguer seulement deux méthodes d'imposition : 1^o la méthode de l'appréciation directe, qui comprend le procédé de la déclaration et celui de la taxation ; 2^o la méthode des présomptions légales que l'on peut qualifier aussi de méthode des signes extérieurs ou méthode indiciaire.

Méthode de l'appréciation directe. — Par la méthode de l'appréciation directe, le fisc essaie de déterminer quels sont les revenus que les propriétaires tirent de leurs immeubles, quel est le montant des coupons encaissés par les rentiers, à combien s'élèvent les bénéfices des industriels et des commerçants ; il cherche, en un mot, à évaluer d'une façon aussi exacte que possible, les sommes qui, au cours de l'année, sont entrées dans la caisse du contribuable.

Procédé de la déclaration et procédé de la taxation. — Pour arriver à cette fixation de la force contributive des assujettis, l'on peut user du procédé de la déclaration ou du procédé de la taxation.

Si l'on emploie le procédé de la déclaration, il appartient au contribuable de faire connaître aux agents du fisc la matière imposable qui se trouve en sa possession ; si l'on a recours à la taxation, les agents de l'Administration recherchent et évaluent à l'aide des divers

moyens d'investigation, mis par la loi à leur disposition, les valeurs sur lesquelles porte l'impôt ; mais, comme nous l'avons dit plus haut, le mode de la taxation et celui de la déclaration se ressemblent infiniment. En effet, l'Administration n'accepte pas sans vérification les déclarations des contribuables, ces déclarations sont contrôlées par les agents de l'Administration qui essaient d'évaluer la force contributive de l'assujetti, c'est-à-dire qui procèdent à une taxation administrative. D'autre part, lorsque l'impôt est perçu par voie de taxation, les contribuables, qui réclament auprès de l'Administration ou devant la juridiction contentieuse, doivent de toute nécessité déclarer sur quelles bases ils estiment que leur cotisation aurait dû être établie ; par suite, dans la pratique, taxation et déclaration se complètent mutuellement, et M. Reinach disait avec raison à la tribune de la Chambre (1), « qu'importe, au fond, que la déclaration précède l'évaluation ou que l'évaluation précède la déclaration, puisqu'en dernière analyse tout aboutit soit à un accord, soit à un conflit de deux chiffres, c'est le cas de dire avec le poète « Dom Pascal Zapata » ou Zapata Pascal, car il importe guère que Pascal soit devant ou Pascal soit derrière ».

On ne pourrait trouver une différence importante entre le procédé de la déclaration et celui de la taxation que si l'on admettait, comme M. le conseiller d'État

1. *Journ. off.* Débats parlementaires, 1908, p. 1436.

Colon, que « si c'est l'Administration qui conteste la déclaration du contribuable, c'est à elle à faire la preuve de son inexactitude. Au contraire, quand le contribuable taxé d'office réclame, la charge de la preuve de l'erreur qu'il prétend avoir été commise lui incombe en principe, puisqu'il est demandeur » (1).

Mais cette manière de voir ne nous semble pas très exacte ; l'on ne saurait, croyons-nous, différencier le procédé de la déclaration de celui de la taxation en ce que la charge de la preuve incomberait dans un cas à l'Administration et dans l'autre au contribuable. Le contentieux fiscal obéit à des règles propres et la maxime *actori probatio incumbit* ne peut lui être appliquée. La situation du fisc et celle du contribuable ne changent pas, que l'impôt soit établi par voie de déclaration ou par voie de taxation, car en matière d'impôts directs, il n'y a pas, à proprement parler, de demandeur et de défendeur ; quel que soit le procédé employé, la charge de la preuve appartient à la puissance publique qui se prétend créancière de l'impôt ; le juge ne peut rejeter la réclamation du contribuable que s'il estime que la contribution à laquelle il a été imposé a été exactement établie, mais si en droit le fisc est dans une position désavantageuse, il jouit en fait d'un avantage considérable qui tient à ce que le juge se trouve forcément enclin à tenir un compte tout différent des allégations

1. *Cours d'économie politique*, t. IV, p. 198.

du contribuable et de celles de l'Administration. En effet, la probité et l'intégrité des agents de l'Administration lui sont connues, ils ont pu mal apprécier les conséquences qu'il y a lieu de tirer des constatations matérielles qu'ils ont effectuées, mais ils n'ont pu songer à affirmer des faits inexacts. C'est cette situation de fait qui donne créance à l'opinion suivant laquelle la charge de la preuve incombe au contribuable.

L'expérience montre qu'il n'y a pas lieu, en ce qui concerne la charge de la preuve, de distinguer entre le procédé de la déclaration et celui de la taxation ; en effet, qu'il s'agisse de l'impôt sur les propriétés bâties ou de la taxe sur les chiens, nous ne croyons pas que le juge estime que la charge de la preuve incombe dans le premier cas au contribuable et dans le deuxième à l'Administration. Le juge établit sa conviction dans ces deux espèces dans des conditions identiques, et cependant le premier de ces impôts est perçu par voie de taxation et le deuxième par voie de déclaration.

L'on ne peut assurément identifier le procédé de la déclaration et celui de la taxation. En effet, d'une part, le premier de ces procédés a sur le deuxième l'avantage de fournir au fisc un complément de renseignements ; d'autre part, il a l'inconvénient d'imposer au contribuable l'accomplissement d'une formalité ; mais si l'on songe qu'il suffit à l'Administration de taxer avec sévérité les assujettis pour provoquer leur réclamation et par suite rendre leur déclaration nécessaire, on s'aper-

çoit que la différence qui sépare le procédé de la déclaration de celui de la taxation est assez minime et que ces deux modalités du système de l'appréciation directe se rapprochent singulièrement l'une de l'autre.

Méthode des présomptions légales. — Dans la méthode de l'imposition basée sur les signes extérieurs que l'on qualifie aussi de système indiciaire ou de système des présomptions légales, l'Administration ne cherche plus à calculer le montant des revenus du contribuable, devant la difficulté qu'il y a à connaître exactement le montant de certains revenus, le fisc renonce à se mettre à leur poursuite ; l'impôt est établi, non à raison de la richesse réelle du contribuable, mais à raison de certains signes extérieurs limitativement énumérés par la loi et facilement constatables. La loi présume que tel indice décèle telle richesse et l'impôt est calculé à raison de cette présomption. Il suffit alors aux agents de l'Administration, pour asseoir l'impôt, de rechercher quels sont les indices de richesse que les contribuables ont en leur possession et d'appliquer à ces indices le tarif légal. Dans ce système, le fisc ne s'enquiert pas du revenu global des contribuables, il recherche simplement, par exemple, le montant du loyer de leur maison d'habitation et leur imposition est établie à raison dudit loyer. Le commerçant ne paye pas un impôt proportionné aux bénéfices qu'il réalise ; sa cotisation est établie à raison de la valeur locative des locaux qu'il occupe tant pour

l'usage de sa profession que pour son habitation personnelle, à raison de la population de la ville, à raison du nombre d'employés ou d'ouvriers attachés à son établissement.

Les présomptions ainsi posées par la loi, qui font découler l'imposition des contribuables de l'existence de certains indices, sont des présomptions *juris et de jure* pour parler le langage des civilistes, c'est-à-dire qu'elles n'admettent pas la preuve contraire. Le contribuable, pas plus que le fisc, ne peut les faire tomber en prouvant qu'elles ne répondent en aucune façon à la réalité des faits.

CHAPITRE II

STRUCTURE DU SYSTÈME D'IMPÔTS DIRECTS FRANÇAIS

IL REPOSE ESSENTIELLEMENT SUR LE PROCÉDÉ INDICIAIRE

Contribution mobilière. — Notre système d'impôts directs repose essentiellement sur la méthode indiciaire ; la contribution mobilière, qui joue dans notre régime fiscal le rôle d'un impôt sur le revenu global, est établie à raison d'une présomption ; le législateur a admis que le revenu d'un contribuable est proportionné à la somme qu'il consacre à son logement, aussi il fait dépendre le montant de la contribution mobilière de la valeur locative de l'habitation du contribuable. La contribution mobilière est due pour toute habitation meublée, située soit dans la commune du domicile réel, soit dans toute autre commune (art. 13 de la loi du 21 avril 1832). La contribution mobilière est un impôt de répartition dont le montant, fixé annuellement par une loi, est réparti par elle entre les départements. Le contingent départemental est réparti entre les arrondissements et les communes par les conseils généraux et les conseils d'arron-

dissement. Le contingent communal est réparti entre les contribuables de la façon suivante : une commission composée du maire, de l'adjoint et de cinq contribuables, appelés répartiteurs, qui sont nommés par le sous-préfet sur présentation du conseil municipal, rédigent avec l'assistance du contrôleur des contributions directes, le rôle de la contribution personnelle mobilière.

Cette commission porte sur la matrice tous les habitants jouissant de leurs droits et non réputés indigents (c'est au conseil municipal qu'il appartient de dresser la liste des contribuables réputés indigents), puis, la commission des répartiteurs détermine les loyers qui doivent servir de base à la fixation de l'impôt.

Impôt des portes et fenêtres. — Le nombre des portes et fenêtres des immeubles fut aussi considéré comme étant un signe décelant le montant des ressources des occupants desdits immeubles. Aux termes de la loi du 4 frimaire an VII, il fut établi une contribution portant sur les portes et fenêtres donnant sur les rues, cours et jardins des bâtiments et usines. Cette contribution doit en principe peser sur les locataires, mais les propriétaires en doivent faire l'avance (art. 12 de la loi du 4 frimaire an VII). L'imposition est calculée en tenant compte du chiffre de la population, du chiffre des ouvertures et parfois de leur nature. Les communes sont

divisées en six classes ; pour les immeubles qui ont moins de six ouvertures, l'impôt est établi sans tenir compte de la nature desdites ouvertures ; pour les immeubles comportant plus de six ouvertures, on distingue : 1° les portes cochères ; 2° les portes ordinaires, les fenêtres de premier et deuxième étage ; 3° les fenêtres des étages supérieurs.

Impôt des patentes. — Le bénéfice des entreprises commerciales et industrielles, ainsi que les profits des professions libérales que la loi impose sont aussi évalués par le procédé des signes extérieurs. La contribution qui frappe ces revenus est la contribution des patentes, elle se compose généralement d'un droit fixe et d'un droit proportionnel ; « le droit fixe, écrit M. Caillaux, dans son traité : *les Impôts en France* (t. I, p. 47), apparaît comme un droit qui frappe la profession indépendamment des conditions dans lesquelles elle est exercée, le droit proportionnel a pour but de tenir compte de ces conditions » ; cette définition n'est peut-être pas tout à fait exacte, car le droit fixe, malgré son nom peut, pour certaines catégories de contribuables, varier à raison de divers éléments (population de la commune, nombre d'employés occupés, nombre de métiers utilisés). Quoi qu'il en soit, le droit fixe, comme le droit proportionnel, reposent sur des présomptions.

Calcul du droit fixe. — Pour la généralité des commerçants le droit fixe est calculé en tenant

compte de la profession exercée et du chiffre de la population. En ce qui concerne certains commerçants pour lesquels on a admis que ces indices ne donneraient pas une mesure suffisamment exacte de leur bénéfice (banquiers, grands magasins), un autre élément est compris généralement dans le calcul de leur imposition : c'est le nombre des personnes employées dans l'établissement. Pour l'imposition des professions industrielles, l'importance de la population n'entre plus en compte. La contribution des industriels est calculée, en principe, à raison des éléments de production qui pour chaque profession ont paru le mieux déceler la capacité productrice de leur usine : nombre des meules, nombre et dimensions des chaudières, etc.

Calcul du droit proportionnel. — Le droit proportionnel est établi sur la valeur locative des locaux consacrés par le contribuable tant à l'exercice de sa profession qu'à son habitation personnelle, il varie selon les professions exercées entre le 1/10 et 1/60. Le taux applicable est souvent différent, selon qu'il s'agit de la valeur locative des locaux utilisés pour l'exercice de la profession ou de ceux affectés à l'habitation personnelle.

Des impôts qui sont actuellement perçus par voie d'appréciation directe — Les seuls revenus que notre système fiscal taxe directement sont ceux dont la constatation et l'évaluation sont chose aisée et ne nécessitent

nulle inquisition dans les affaires du contribuable. Il en est ainsi pour le revenu des propriétés foncières bâties et non bâties. L'évaluation du revenu de ces biens ne rend nécessaire aucune question gênante pour le contribuable, car l'Administration peut, par la seule comparaison du bien dont s'agit avec les terres et les immeubles voisins, en déterminer le revenu. D'ailleurs, même pour ces impôts, la tendance de notre régime fiscal à ne pas rechercher le revenu exact des contribuables se manifeste encore : « Le revenu imposable n'est pas ici le revenu individuel, le revenu que Paul ou Jacques tire de son champ, ou de sa maison, dit M. le professeur Truchy, dans son ouvrage : *le Système des impôts directs d'État en France*, page 16, c'est un revenu moyen, impersonnel, calculé en faisant abstraction de tout élément particulier tenant à la situation du possesseur, c'est le revenu que doit donner tel ou tel type de propriété immobilière en quelques mains que soit cette propriété. »

D'autre part, le système des présomptions reparait clairement avec l'article 5 de la loi du 8 août 1890 relative à la contribution des propriétés bâties ; aux termes de cet article, les dépenses d'amortissement, d'entretien et de réparation qui doivent venir en déduction du revenu brut des propriétés bâties, sont évaluées à une somme forfaitaire qui est d'un quart pour les immeubles, d'un tiers pour les usines (40 0/0 depuis la loi du 13 avril 1930).

L'impôt sur les valeurs mobilières frappe, il est vrai, directement le revenu desdites valeurs sans l'intermédiaire d'un signe extérieur, mais c'est que la perception de cet impôt ne rend nécessaire aucune recherche dans le patrimoine des possesseurs de valeurs mobilières ; la loi du 29 juin 1872 ayant organisé un système qui fait verser au Trésor, par la personne morale qui a émis les titres (départements, communes, sociétés), le montant de la taxe, sauf à elle à en récupérer la valeur lors du paiement des coupons. La répugnance de notre système fiscal pour le procédé de l'appréciation directe ressort aussi de l'exemption pure et simple dont bénéficie un certain nombre de revenus dont l'imposition ne pourrait pratiquement être réalisée que par l'utilisation de ce procédé. Il en est ainsi, notamment, des traitements et salaires, des revenus, des créances chirographaires et hypothécaires.

Le système indiciaire qui sert de base à notre organisation fiscale est aujourd'hui vivement battu en brèche. On le considère comme un procédé qui a fait son temps. On lui reproche d'être la cause de toutes les imperfections que peut comporter notre régime fiscal et l'on prétend qu'il convient de le remplacer par le procédé de l'appréciation directe que l'on considère comme plus moderne et comme répondant mieux aux nécessités de l'heure présente. La plupart des projets et propositions de lois qui ont été déposés au cours de ces dernières années, dans le but de réorganiser notre régime fiscal,

comportent la substitution plus ou moins complète du procédé de la déclaration à celui des signes extérieurs.

La question se pose aujourd'hui nettement de savoir s'il convient ou non de répudier le procédé des signes extérieurs, qui depuis plus de cent ans a assuré la perception de nos impôts directs ; cette question est grave, car c'est chose excessivement délicate que de modifier le régime des impôts directs qui sont les impôts dont les contribuables ressentent le plus vivement et le plus intensément le poids et les inconvénients.

Nous nous proposons, au cours de cette étude, d'examiner les mérites et les inconvénients de la méthode de l'appréciation directe et ceux de la méthode des présomptions légales et de rechercher quelle place il convient de donner dans notre système fiscal à l'un et à l'autre de ces modes d'imposition.

Les problèmes que nous examinerons se rattachent étroitement à la question connue sous le nom de question de l'impôt sur le revenu. En effet, si tous les projets déposés depuis 1848 dans le but d'organiser l'impôt sur le revenu ont échoué, à l'exception toutefois du projet déposé par M. Caillaux le 7 février 1907, et qui, adopté par la Chambre le 9 mars 1909, est aujourd'hui soumis aux délibérations du Sénat, la cause n'en est pas que le principe de l'impôt sur le revenu soit contesté. Ce qui a empêché l'instauration de l'impôt sur le revenu, c'est la difficulté où l'on se trouve d'évaluer le revenu des contribuables.

Nous nous rendons compte combien est difficile la recherche du mode d'imposition à employer pour l'assiette des impôts directs. De plus compétents que nous ont échoué dans cette tâche. Nous n'avons pas la prétention de croire que notre étude apportera à la question de l'impôt sur le revenu une solution définitive. Tout ce que nous pouvons dire, c'est qu'à défaut d'autre mérite, elle aura l'avantage d'être tout à fait impartiale, absolument exempte d'esprit de parti, et toute œuvre de bonne foi n'est jamais inutile.

Ancienneté de la discussion des mérites du procédé indiciaire et du procédé de la déclaration. — Si la question de savoir quel est du procédé indiciaire ou du procédé de l'appréciation directe le meilleur mode d'imposition est de toute actualité, il faut cependant reconnaître qu'elle a déjà, il y a fort longtemps, été passionnément discutée.

Au xvi^e siècle, Bodin, aux termes de son *Traité de la République* (liv. VI, ch. II), faisait un vif éloge de la déclaration. Il estimait qu'il conviendrait « qu'un chacun apporte par déclaration les biens et revenus qu'il a ; par ce moyen, il serait pourvu aux justes plaintes et doléances des pauvres que les riches ont accoutumé de charger et s'exempter en tout le royaume de France, par ce moyen les concussions, les parts, les faveurs des élus, asseyeurs, et autres officiers qui ont charge d'égaliser les impôts seraient découvertes. On saurait aussi

par ce moyen qui sont les prodigues, les banqueroutiers, les riches, les pauvres, les usuriers. Aussi les tromperies qu'on fait aux mariages, aux ventes, aux marchés et en toutes les négociations publiques ou privées seraient découvertes et connues. Peut-être, me dira-t-on, que c'est chose dure d'exposer en risée la pauvreté des uns et à l'envie la richesse des autres, voilà le principal argument duquel on peut user pour empêcher une chose si louable et si sainte. Mais je dy, au contraire, que l'envie cessera contre ceux qu'on pense riches et qui n'ont rien et la moquerie contre ceux qui ont les biens et qu'on estime pauvres, et faut-il que l'envie des malveillants ou la moquerie des plaisants empêche une chose si sainte et si louable; de dire qu'il n'est pas bon qu'on sache le train, la trafique, la négociation des marchands qui gist bien souvent en papier et en crédit, qu'il n'est pas bon aussi qu'on évente le secret des maisons et des familles, je réponds qu'il n'y a que les trompeurs, les pipeurs, et ceux qui abusent les autres qui ne veulent pas qu'on découvre leur jeu, qu'on entende leurs actions, qu'on sache leur vie, mais les gens de bien, qui ne craignent pas la lumière prendront toujours plaisir qu'on connoisse leur état, leurs qualités, leur bien, leur façon de vivre. Pourquoi ne voudrait-il pas qu'on cognut les successions légitimes à lui dévolues, pourquoi empêcherait-il qu'on aperçut les biens justement acquis par son industrie et labeur, cela lui tournera toujours à louange et honneur et, s'il est homme

de bien, s'il aime la conservation de la République, le soulagement des pauvres, il ne fera point de difficulté de bailler ses biens par déclaration pour en aider au public quand il sera besoin. Et, s'il est meschant, s'il est usurier, concussionnaire, larron du public, voleur des particuliers, il a bien raison d'empescher et de s'opposer, tant qu'il pourra, que ses biens, sa vie, ses actions ne soient connus. C'est un peu moquerie de mettre en fait que cela servirait aux tyrans pour faire exaction sur le peuple, car il n'y a tyran si cruel qui ne prent plus volontiers sur le riche que sur le pauvre et, par faute de censure, les pauvres sont escorchés et les riches se sauvent toujours ».

Lors de la création, en 1710, de l'impôt du 1/10, le duc de Saint-Simon attaquait en ces termes virulents le procédé de la déclaration : « Il fallait d'abord tirer de chacun une confession de bonne foi, nette et précise, de son bien, de ses dettes actives et passives, de la nature de tout cela ; il en fallait exiger des preuves certaines et trouver le moyen de n'y être pas trompé. On compta pour rien la désolation de l'impôt même dans une multitude d'hommes de tous les états si prodigieuse et leur désespoir d'être forcés à révéler eux-mêmes le secret de leur famille, la turpitude d'un si grand nombre, le manque de bien suppléé par la réputation et le crédit dont la cessation allait jeter dans une ruine inévitable, la discussion des facultés de chacun, la combustion des familles par ces cruelles manifesta-

tions et par cette lampe portée sur leurs parties les plus honteuses ; en un mot, plus que le cousin germain de ces dénombrements impies qui ont toujours indigné le Créateur et appesanti sa main sur ceux qui les ont fait faire et presque toujours attiré d'éclatants châti-ments » (*Mémoires de Saint-Simon*, t. VIII, p. 137).

Nous avons tenu à citer dès l'abord ces passages de Bodin et de Saint-Simon, non seulement pour montrer l'ancienneté de la question qu'il s'agit de résoudre, mais encore parce que ces deux auteurs, dans leur style vif et passionné, montrent assez bien les deux faces du problème et donnent une vue assurément imparfaite, mais cependant très nette de la question.

PLAN DE CETTE ÉTUDE

Pour arriver à la solution du problème qui fait l'objet de notre étude, nous nous proposons d'exposer d'abord les arguments que l'on peut invoquer en faveur du système de la déclaration et ceux que l'on peut mettre en avant pour défendre le procédé indiciaire, puis nous essaierons d'apprécier la valeur de ces divers arguments. En dernier lieu, nous rechercherons quelles réformes il convient d'apporter à notre régime fiscal.

PREMIÈRE PARTIE

ARGUMENTS INVOQUÉS EN FAVEUR DE LA MÉTHODE DE L'APPRÉCIATION DIRECTE

Les arguments que l'on peut invoquer en faveur du système de l'appréciation directe peuvent se grouper sous les chefs suivants :

1° Notre système d'impôts directs est fort défectueux et ses défauts tiennent au procédé indiciaire sur lequel il repose ;

2° Toutes les nations voisines ont recours, pour l'assiette des impôts directs, à la méthode de la déclaration ;

3° Le procédé de la déclaration fonctionne actuellement en France pour la perception de nombreux impôts ;

4° La substitution du procédé de la déclaration à celui des présomptions légales comportera de nombreux avantages : a) il assurera une plus équitable répartition

de l'impôt entre les citoyens ; b) il sera capable de fournir au Trésor des ressources plus abondantes ;

5° La méthode de l'appréciation directe est le mode d'imposition qui est le plus en rapport avec notre état social.

CHAPITRE PREMIER

CRITIQUES DIRIGÉES CONTRE NOTRE SYSTÈME D'IMPOTS DIRECTS

Il n'est rien de plus improporcionnel, de plus arbitraire, de plus indéfendable, que le système actuel, disait M. Cavaignac, à la tribune de la Chambre, le 9 juillet 1894 (1).

M. Doumer, le 25 mars 1896, s'exprimait ainsi : « Nos contributions directes sont assises de telle sorte que, tout en ayant une apparence de proportionnalité, elles aggravent encore les charges des petits au bénéfice des grands, et M. Caillaux, aux termes de l'exposé des motifs du projet de loi du 7 février 1907, écrivait : « Notre système de contributions directes, issu en partie de théories oubliées ou de traditions abandonnées, apparaît aujourd'hui comme un organisme vieilli et disparate, ne répondant à aucune conception nette, ne s'accordant plus avec les nécessités modernes. »

Les critiques dirigées contre notre système d'impôts directs peuvent se résumer ainsi :

1. Débats parlementaires, p. 1216.

1° Ce système d'impôt est inégal et injuste ; des valeurs équivalentes ne sont pas frappées au même taux ; certains revenus échappent même complètement à l'impôt ; malgré sa prétendue proportionnalité, il en arrive à frapper plus lourdement le pauvre que le riche, l'homme chargé de famille que le célibataire, car, frappant en principe les biens sans considération des personnes, il ne tient pas compte de l'importance des ressources totales et des charges de famille des assujettis ;

2° Il est relativement peu productif.

Inégalité et injustice du système d'impôts directs. — Nous ne parlons pas des reproches d'inégalité adressés au système d'impôts directs qui sont fondés sur les vices de la répartition de l'impôt des propriétés foncières non bâties ; ces inégalités tenant en effet non au procédé indiciaire, mais à ce que le cadastre, à raison des conditions dans lesquelles il a été effectué, n'a pu réaliser une juste répartition de l'impôt et à ce que, surtout depuis l'époque où le cadastre a été terminé, les circonstances économiques se sont profondément modifiées, de sorte qu'aujourd'hui les revenus qui sont portés à la matrice cadastrale ne répondent en aucune façon, dans un très grand nombre de cas, à la réalité des faits ; d'ailleurs, actuellement l'Administration des contributions directes est en train, par application des dispositions de la loi du 31 décembre 1907, de procéder à une nouvelle évaluation des revenus des propriétés foncières non bâties

qui permettra de réaliser sous peu la péréquation de l'impôt qui frappe ces biens.

Reproches d'inégalité adressés à la contribution personnelle mobilière. — « La taxe personnelle a le défaut des impôts de capitation : elle est progressive à rebours et pour ce motif, elle n'a pas sa place dans un régime fiscal qui ne veut faire contribuer chaque citoyen aux charges publiques qu'en proportion de ses facultés. La contribution mobilière elle-même, malgré son apparente proportionnalité, mérite le même reproche en taxant tous les loyers d'après un taux uniforme, elle prélève une part plus grande du revenu du petit contribuable que de celui du contribuable aisé, parce que la dépense du logement représente pour le premier, toutes proportions gardées, une part plus considérable de ses ressources annuelles que pour le second (1). »

« Vous n'avez qu'à prendre le rapport très intéressant qui a été fait au moment de l'évaluation de la propriété bâtie, disait M. Cavaignac à la séance de la Chambre du 9 juillet 1894, vous y verrez que dans un même département, des communes, placées dans les mêmes conditions économiques, supportent des prélèvements absolument inégaux. Je prends, par exemple, le département de l'Ariège. Voici une commune, la commune de Bellac, le prélèvement sur la valeur locative y est de 26 0/0.

1. Exposé des motifs du projet de budget de l'année 1893, présenté par M. Burdeau.

Dans le même département, la commune de Château-Verdun, qui a 126 habitants, supporte un prélèvement de 2,92 0/0 sur l'ensemble des valeurs locatives, le prélèvement sur la valeur locative dans des communes identiques, au point de vue de la situation géographique et de la population, varie du simple au décuple, quelquefois du simple au trentuple (1).

La répartition déjà arbitraire en 1832, écrit M. Allix, dans son ouvrage : *Traité élémentaire de science des finances et de législation financière* (p. 402), se réfère encore aujourd'hui à l'état de choses qui existait alors, sauf les modifications tenant aux constructions nouvelles et démolitions, et fait apparaître des inégalités exorbitantes. Entre départements, le rapport du contingent aux valeurs locatives, c'est-à-dire le taux de l'impôt, varie de 6 ou 7 0/0 à 3,50 0/0 ; entre arrondissements, de 7,31 à 3,14 0/0 ; entre communes on trouve des écarts de 0,73 à 35,30 0/0 (2).

M. Pelletan, dans une brochure parue en 1907, sous le titre : *l'Impôt sur le revenu*, cite les chiffres suivants : « Dans la commune de C. . . , un ouvrier mécanicien qui gagne 3.500 francs paye 48 fr. 60, un comptable qui a 3.400 francs de traitement, paye 49 fr. 80, tandis qu'un fonctionnaire qui a 10.000 francs de revenu n'est taxé qu'à 34 francs.

1. Débats parlementaires, 1894, p. 216.

2. Les chiffres cités par M. Allix sont empruntés au *Bulletin de l'Administration des contributions directes et du cadastre*, année 1904.

» A G..., deux fonctionnaires des finances se font l'un 6.400 francs, l'autre 2 280 francs de revenu ; celui qui est presque trois fois plus riche, paye trois fois moins de cote mobilière : 13 fr. 70 pour le premier, 42 fr. 14 pour le deuxième. A côté d'eux, le directeur de la Caisse d'épargne, avec un traitement de 3.400 francs, ne paye que 21 francs de cote mobilière, tandis qu'un de ses employés à 1.800 francs en paye 34 fr. 50.

» Dans une des plus grandes villes de France, le directeur local d'un de nos plus puissants établissements financiers a 50.000 francs de revenu ; il paye 136 francs de cote mobilière ; à côté de lui, un doyen de faculté qui n'a que 11.000 francs de traitement paye 228 francs. »

On reconnaît que l'inégalité de l'impôt mobilier est imputable, dans une certaine mesure, aux vices de la répartition qui en fut faite à l'origine entre les diverses unités administratives, mais l'on soutient que c'est surtout à la défectuosité du principe sur lequel il repose qu'il faut imputer son inégalité et que, par suite, alors même que l'on croirait pouvoir tenter une péréquation de l'impôt mobilier entre les départements, arrondissements et communes, sans avoir à redouter les récriminations que de précédentes tentatives ont naguère soulevées, l'entreprise serait vaine et ne permettrait pas une juste répartition par le motif que l'indice tiré du loyer ne permet pas d'évaluer d'une façon suffisamment précise le revenu des contribuables. M. Truchy, dans son ouvrage : *les Impôts directs en France*, s'est livré à

une critique très serrée de la présomption légale fondée sur le loyer d'habitation. Nous croyons devoir citer intégralement ces pages où sont magistralement exposées les critiques que l'on peut adresser à l'indice loyer.

Son emploi ne pourrait conduire à des résultats acceptables que si la relation du loyer aux facultés contributives était à peu près constante. Mais c'est une relation très variable, soit que l'on considère des contribuables habitant des communes différentes, soit que l'on considère des contribuables habitant la même commune.

1^o Elle varie de communè à commune, de région à région. Le taux des loyers dépend essentiellement des circonstances locales qui font que le nombre des maisons, c'est-à-dire l'offre, est plus ou moins considérable par rapport à la population, c'est-à-dire à la demande ; il dépend aussi de la cherté des constructions, c'est-à-dire de la cherté des terrains, des matériaux, de la main-d'œuvre ; il dépend des habitudes du pays, du degré du confort qu'on est accoutumé de chercher dans son logement, tous éléments qui changent sensiblement du nord au midi, de l'est à l'ouest et qui varient sous l'action des multiples causes économiques ou sociales par lesquelles la distribution de la population dans un pays est sans cesse modifiée. Dans telle ville, délaissée après avoir connu des époques de prospérité — et cela n'est pas si rare, avec les déplacements de l'activité industrielle — les loyers seront, comme on dit, à rien ; dans telle autre, que le courant économique porte à son tour à la fortune, ils seront exorbitants. Une garnison donnée ou retirée fera la fortune ou la ruine des propriétaires, comme du commerce local ; c'est cette répercussion économique qui allume tant de passions autour des questions de ce genre ; on accorde une garnison comme autrefois un bénéfice. C'est un fait notoire que, dans beaucoup de villes de l'est, et surtout

dans les petites villes où le phénomène, en raison de leur peu d'étendue, se manifeste avec le plus d'intensité, les loyers ont été notablement relevés par la présence de fortes garnisons. Il a parfois été question d'allouer pour ce motif des indemnités spéciales aux officiers des régiments stationnés dans cette région.

D'une façon générale, on peut admettre que le taux des loyers tend à s'accroître avec la population de la commune ; il en coûte plus cher de se loger dans une grande ville que dans une petite et dans une petite ville que dans un village. Tous les projets de lois de ces dernières années qui ont pour objet la réforme de la contribution mobilière constatent ce fait. Le projet déposé par M. Cochery au nom du gouvernement le 9 février 1897 (1), nous indique, par catégories de communes selon la population, la valeur locative moyenne d'habitation pour un ménage, valeur qu'on peut considérer comme l'expression la meilleure de la cherté des loyers ; elle est de :

80 fr. dans les communes de		200 habitants et au-dessous.	
81 —	—	201 —	à 500 habitants.
86 —	—	501 —	à 1.000 —
100 —	—	1.001 —	à 2.000 —
138 —	—	2.001 —	à 5.000 —
218 —	—	5.001 —	à 10.000 —
265 —	—	10.001 —	à 20.000 —
279 —	—	20.001 —	à 30.000 —
305 —	—	30.001 —	à 50.000 —
318 —	—	50.001 —	à 100.000 —
298 —	—	100.001 —	à 200.000 —
340 —	—	200.001 —	et au-dessus.
499 — dans la ville de Paris.			

La tendance à la hausse en raison de l'importance de la population ressort clairement de ce tableau. Toutefois, il n'en faudrait pas tirer des conclusions trop précises, et s'imaginer qu'on pourrait dégager la loi de cette hausse avec assez d'exactitude pour corriger la défectuosité de l'indice loyer. Il est curieux

1. *Journal officiel*. Chambre. Documents, 1897, n° 2266, p. 254.

de remarquer que la valeur locative moyenne est moindre (298) dans les villes de 100.000 à 200.000 habitants que dans celles de 50.000 à 100.000 (318) et même dans celles de 30.000 à 50.000 (305). D'autre part, ce ne sont là que des moyennes qui peuvent cacher une grande diversité de situations locales. Deux communes de la même catégorie peuvent avoir un taux de loyer assez différent ; telle commune peut avoir un taux de loyer plus élevé que telle autre appartenant à une catégorie où la moyenne est cependant supérieure. Il n'existe pas à ma connaissance de statistique permettant de faire sur ce point, pour la France, une démonstration complète. Toutefois, le projet de 1897 donne quelques indications intéressantes : il s'agit encore de catégories, et par conséquent de moyennes ; mais le cercle est plus restreint. On a comparé par département des communes de même catégorie, et il en est ressorti la preuve de variations sensibles d'un département à l'autre. Le travail a porté sur quatre départements et a donné les résultats suivants :

CATÉGORIES DE COMMUNES	AIN valeur locative moyenne	BASSES- ALPES (id.)	LOIRET (id.)	VOSGES (id.)
1.000 habitants et au-dessous.	87	55	100	61
1.001 à 2 000 habitants....	111	96	129	89
2.001 à 5.000 »	154	110	155	133
5.001 à 10.000 »	»	127	211	199
10.000 à 30.000 »	241	»	»	279

Cette statistique, bien que portant encore sur des moyennes, accuse déjà des écarts très frappants. Nul doute que des comparaisons individuelles entre communes n'en accuseraient de plus frappants encore. Chacun sur ce point peut faire appel à sa propre expérience ; soit qu'on ait résidé successivement dans plusieurs villes de France, soit qu'on ait fréquenté quelque peu chez les fonctionnaires civils ou militaires, on

n'est pas sans avoir acquis en ces matières une documentation d'autant plus ample que la façon de se loger et les difficultés qu'on trouve à le faire selon ses goûts sont une des plus précieuses ressources de la conversation mondaine. Une publication de la Direction générale de la statistique d'Italie (1) donne quelques renseignements intéressants sur le prix des loyers dans différentes villes italiennes ou étrangères. Voici notamment le prix mensuel d'un appartement de six pièces, non meublé.

POPULATION totale de la commune	LOYER MOYEN D'UN APPARTEMENT DE 6 PIÈCES, DE 1838 A 1891			
	VILLES	MAXIMUM (francs)	MOYEN (francs)	MINIMUM (francs)
436.179	Rome	110—115	80—110	60
518.110	Naples	150	—	60
424.105	Milan	125—160	—	50—67
331.180	Turin	75—83	—	42—55
272.039	Palerme	58	50	42
211.355	Gênes	115—100	67	58
198.404	Florence	50—40	—	25—20
146.415	Venise	65	—	35
143.471	Bologne	50	—	25
117.519	Catane	100	60	40
2.424.703	Paris	—	335	—
252.106	Bordeaux	—	92	—
176.138	Bruxelles	—	65—25	—
1.578.794	Berlin	350—150	85—62	31—16
335.186	Breslau	—	31	—
291.874	Leipzig	—	42	—
276.522	Dresde	—	40	—
817.299	Vienne	330—220	165—220	—
155.471	Trieste	154	100	—
4.211.058	Londres	—	105—75	—

Il ressort de ce tableau non seulement que d'une ville à l'autre il y a des écarts considérables, mais que les loyers sont loin d'être les mêmes dans des villes de même population.

1. Cité par Dalla dans son *Étude sur l'impôt sur la richesse mobilière en Italie* (*Revue du droit public et de la science politique*, VIII, p. 20) et s.)

Venise et Bologne ont presque le même nombre d'habitants et les loyers sont plus élevés dans la première ; Catane, qui a des loyers presque doubles de ceux de Bologne, a une population beaucoup moindre.

Cette statistique ne peut pas conduire, en ce qui concerne la France, à une démonstration directe ; il est clair cependant que les causes de variation qui agissent en Italie agissent aussi chez nous, et que la relation du loyer au revenu n'a rien de stable d'une commune à l'autre.

2° Cette relation n'est pas stable non plus si l'on compare entre eux les contribuables habitant une même commune.

A. — Une première cause de variation réside dans l'importance du revenu. C'est un fait généralement tenu pour certain que, sur les petits revenus, la dépense afférente au logement opère un prélèvement proportionnellement plus élevé que sur les moyens et gros revenus (1). La dépense, étant de première nécessité, ne se laisse pas comprimer autant que celles qu'on peut qualifier de luxe ou de demi-luxe. La loi de 1791 avait, dans l'établissement de la cote mobilière, tenu compte de ce fait ; elle ne frappait pas directement le loyer, comme aujourd'hui ; elle concluait du loyer au revenu, et frappait celui-ci ; or, le passage du loyer au revenu ne se faisait pas selon une règle uniforme : il fallait pour obtenir celui-ci, multiplier celui-là par un chiffre qui s'élevait avec la valeur locative. Un loyer au-dessous de 100 livres étant présumé être la moitié du revenu, on le multipliait par 2 ; un loyer de 100 à 500 livres était multiplié par 3 ; et ainsi de suite jusqu'aux loyers de 12.000 livres et au-dessus qui étaient présumés représenter le douzième et demi du revenu.

L'idée générale qui avait inspiré le législateur de 1791 est exacte ; mais les dispositions destinées à la réaliser étaient tout à fait arbitraires et il est impossible qu'il en soit autrement. On peut bien admettre en gros que la proportion du

1. V. notamment Leroy-Beaulieu, *Traité de la science des finances*, 6^e édition, I, liv. VII. — Cf. Held, *die Einkommensteuer*.

loyer s'élève, mais c'est une variation qui n'est pas susceptible de mesure précise, et sur l'intensité de laquelle les conditions démographiques locales ont une influence considérable. Une statistique dressée pour cinq villes allemandes le montre clairement (1) :

REVENUS.	BERLIN en 1876	HAMBOURG en 1872	BRESLAU en 1880	LEIPZIG en 1875	DRESDE en 1880
Jusqu'à 600 marks.....	41,6	26,5	28,7	29,9	26,8
De 601 à 1.200 marks....	24,7	23,5	1	21,2	18,4
De 1.201 à 1.800 »	21,8	18,9	20,8	19,7	16,3
De 1.801 à 2.400 »	21,6	19,5	19,1	20,4	15,9
De 2.401 à 3.000 »	18,6	18,8	19,7	18,3	15,4
De 3.001 à 3.600 »	21,3	17,9	19,8	16,9	15,3
De 3.601 à 4.800 »	18,6	17,8	18,3	15,5	15,4
De 4.801 à 6.000 »	17,9	18,3	18,3	15,4	14,6
De 6.001 à 12.000 »	15	16,7	13,7	13,1	13
De 12.001 à 30.000 »	11,7	12,2	8,9	8,4	9,9
De 30.001 à 60.000 »	8,8	8,1	3,7	5,5	7,1
Au-dessus de 60.000 marks...	3,6	3,9	3,4	1,9	3,9

La décroissance du rapport n'est pas régulière ; parfois il s'élève au lieu de s'abaisser quand on passe à une catégorie supérieure : ainsi à Dresde, quand on passe de la sixième à la septième ; à Leipzig, de la troisième à la quatrième ; à Breslau, de la quatrième à la cinquième et de la cinquième à la sixième ; à Hambourg, de la troisième à la quatrième et de la septième à la huitième ; à Berlin, de la cinquième à la sixième. Il ne faut d'ailleurs pas perdre de vue que le fait d'opérer sur des moyennes donne au phénomène plus de régularité, et que la justice, en fait d'impôt, n'est réalisée que si l'on envisage les situations concrètes individuelles et non les situations fictives que présente l'examen par catégories.

Il y a une autre constatation qui inspire une salutaire prudence, et détourne de prétendre en pareille matière poser des

1. Cité par Hector Denis, *L'impôt*, 1^{re} leçon, p. 206.

lois générales. Elle ressort de l'étude des monographies de famille; les monographies sont ici d'une importance capitale, puisque précisément elles nous mettent sous les yeux des situations réelles, et non, comme les statistiques, le type abstrait d'une catégorie. Or, la plupart des budgets ouvriers monographiés selon la méthode de Le Play nous présentent un rapport de la dépense de logement au revenu plus faible que celui qu'on est généralement porté à adopter, et bien au-dessous de celui auquel la statistique présentée tout à l'heure permettait de conclure. Pour ne prendre que des budgets parisiens, nous avons celui du compositeur typographe qui donne le rapport 11,2 0/0; celui du chiffonnier, 9,3 0/0; celui du charpentier, 8,7 0/0; celui du tailleur d'habits, 5,2 0/0; celui du tisseur en châles, 3,3 0/0; celui du porteur d'eau, 9,3 0/0; celui du manœuvre à famille nombreuse, 12,2 0/0; celui de l'Auvergnat brocanteur en boutique, 10,2 0/0; celui du serrurier forgeron, 9,6 0/0; celui du brigadier de la garde républicaine, 5,8 0/0 (1). Nous voilà bien loin des proportions élevées que la méthode statistique paraît établir pour les revenus modestes dans les cinq villes allemandes de tout à l'heure; et s'il faut choisir entre les deux résultats, c'est la méthode monographique qui mériterait ici le plus de créance (2).

B. — Un second élément fait varier la relation du loyer au revenu dans la même commune; c'est l'ensemble des circonstances qui pousseront le contribuable à se loger plus ou moins grandement, à habiter tel quartier plutôt que tel autre; c'est la profession, ce sont les charges de famille, ce sont aussi les goûts et les habitudes de chacun. Il y a des professions qui entraînent la nécessité de paraître, souvent avant que

1. Cheysson et Toqué, *les Budgets comparés de cent monographies de famille*. V. *infra*, p. 89.

2. M. Denis, dans son livre sur *l'Impôt*, évalue à 8,9 0/0 le rapport de la dépense du logement à la dépense totale dans le budget moyen de l'ouvrier belge (*l'Impôt*, 5^e leçon, p. 104).

d'être : un appartement élégant et bien situé sera, pour l'avocat, le médecin, l'architecte, un des moyens d'attirer la clientèle riche ; il sera pour le banquier un instrument de crédit. De la profession dépend souvent aussi le quartier qu'on habite ; il n'y a si petite ville qui n'ait son quartier à la mode, où sont les magasins achalandés, où est la vie, le mouvement du pays ; beaucoup de commerçants au détail sont forcés d'y demeurer : gantiers, chemisiers, cordonniers ou tailleurs à clientèle bourgeoise. Aux abords, et comme à l'ombre du Palais de justice, on trouve en toute ville de cour d'appel bon nombre de basochiens. Or, il en coûte plus ou moins cher de se loger selon les quartiers. Il est vrai que la question ne se pose guère que pour les grandes villes, et que le développement des transports urbains affranchit de plus en plus les citoyens de ces servitudes professionnelles : libération bienfaisante surtout pour les employés et les ouvriers, dont l'usine ou le grand magasin ne déterminent plus comme autrefois le groupement à leurs alentours. Les charges de famille du contribuable lui vaudront de prendre un logement plus grand : dépense accrue, non revenu plus élevé : la contribution mobilière est plus dure pour les nombreuses familles que pour les célibataires et les ménages sans enfants. Chacun enfin aménage son budget à sa guise ; à ressources égales, tel mettra à se loger selon ses goûts tout ce que sa situation comporte de bien-être et de confort, tel autre rognera sur cet article de dépense pour se mettre dans un autre un peu plus au large ; et si des virements de cette sorte sont plus faciles aux gens aisés qu'aux petites gens, ils ne sont point cependant interdits à ceux-ci. Il y a en France pas mal de budgets modestes qui représentent quelque chose de plus que le tout à fait strict nécessaire, qui ont une certaine élasticité, dont chacun par conséquent peut garder son individualité, sa physionomie. Là encore les moyennes statistiques sont trompeuses, qui, en face de chaque catégorie de revenu, mettent un taux correspondant de loyer ; du haut en bas de l'échelle

des revenus, il faut par la pensée substituer à l'abstraction de ce taux uniforme la réalité d'une multitude de taux divers, dont chacun est la résultante des circonstances qui façonnent le budget du contribuable.

C. — Enfin, dans beaucoup de communes, la relation du loyer au revenu n'est plus seulement variable et incertaine, elle s'évanouit pour ainsi dire complètement : ce sont les communes rurales, c'est-à-dire la majorité des communes de France (1).

On fait, d'autre part, observer que toute tentative d'amélioration de la répartition de la contribution mobilière serait impossible. M. Allix, dans son ouvrage déjà cité, écrit : « Un essai malheureux de péréquation tenté par l'amendement Lemoigne, devenu l'article 3 de la loi du 10 juillet 1901, est venu démontrer l'impossibilité de remédier à cette situation. Cet amendement prescrivit une nouvelle répartition interdépartementale d'après les valeurs locatives telles qu'elles ont été dégagées par la revision décennale de l'évaluation de la propriété bâtie opérée en 1900. Cette mesure donna lieu à des dégrèvements pour 56 départements et à augmentation pour 34. Les conseils généraux et d'arrondissements voulurent pour la plupart corriger la répartition au sein du département d'après les mêmes données. Il en résulta de telles anomalies qu'on dût voter des dispositions pour faire disparaître les conséquences déplorables de l'amendement Lemoigne. La loi du

1. Truchy, *le Système des impôts directs d'État*, p. 82 et suivantes.

30 mars 1902 opéra d'office le dégrèvement individuel des contribuables les plus surchargés ; la loi du 16 juillet 1902 ramena à leur ancien chiffre le contingent des 31 départements augmentés en laissant subsister le dégrèvement des 56 autres, de sorte qu'il n'est resté de la réforme de 1901 qu'une masse importante de dégrèvement. Cet échec est la condamnation du principe même de l'impôt actuel. » Et M. Alix ajoute : « Proportionner l'impôt comme il doit l'être d'ailleurs légalement, comme a voulu le faire la loi de 1901 à la valeur locative, c'est en effet choisir encore une base aussi arbitraire que les autres ; car il n'y a aucune relation fixe entre la dépense de loyer et la fortune du contribuable. Cet impôt, dont les jours semblent comptés sous sa forme légale actuelle, est le plus disproportionnel de tous ; c'est celui qui présente au plus haut degré le défaut d'impersonnalité (1). »

Proudhon a écrit dans sa *Théorie de l'impôt* : « Un Harpagon peut se loger dans une habitation qui échappe à la taxe, tandis que le médecin, l'agent d'affaires sont tenus pour leur clientèle de se donner un luxe d'appartement souvent hors de proportion avec leurs profits. Avec ce système de présomption le fisc prouve de plus en plus son impuissance et sa déraison (2). »

M. le sénateur Gauthier, sur un ton plus humoristique que celui de Proudhon, mais avec non moins de netteté, condamne la contribution mobilière :

1. *Traité élémentaire de la science des finances*, p. 403.

2. *Théorie de l'impôt*, p. 132.

« Déduire le revenu de la seule considération des signes extérieurs, c'est, a-t-on dit, aussi fantaisiste que vouloir calculer l'âge du capitaine d'après la hauteur des mâts du navire qu'il commande (1). »

Inégalité de l'impôt des patentes. — M. Pelletan, aux termes de la brochure précitée (p. 9), donne les exemples suivants :

Commune de C..., banlieue de Paris. Un serrurier, un épicier, se font tous deux un revenu de 2.000 francs. L'un paye 26 francs de patente, l'autre exactement trois fois plus, 78 francs. Quatre patentés ayant tous un revenu de 3.000 francs payent l'un 60 francs, l'autre 144 francs, les deux autres des sommes intermédiaires. A côté d'eux un notaire qui gagne 10.000 francs par an ne paye que 70 francs de patente, moins que l'un des deux commerçants qui ont cinq fois moins de revenu, pas même la moitié de ce que paye un des quatre commerçants qui gagnent trois fois moins.

Commune de R..., ville du Plateau Central. Deux négociants en tissus se font l'un 9.000 francs, l'autre 24.000 francs, le premier supporte une patente de 259 francs, l'autre presque trois fois plus riche, n'en paye que 234.

Commune de G... Trois grands industriels gagnent à eux trois 540.000 francs et payent 3.367 francs de patente. Il sont donc taxés à un taux de 0 fr. 62 0/0.

1. *La Réforme fiscale par l'impôt sur le revenu*, p. 95.

A côté un imprimeur qui ne gagne que 10.000 francs paye au taux de 4 fr.-68 0/0, c'est-à-dire sept ou huit fois plus en proportion.

M. Caillaux, utilisant pour les sociétés par actions les bilans et les comptes rendus publiés, pour les autres contribuables le résultat de sondages faits d'un commun accord entre les assujettis et l'Administration, donnait à la tribune de la Chambre, le 11 février 1908, les chiffres suivants :

« Pour un très grand magasin la patente, part de l'État, représente 9,82 0/0 ; pour un autre plus important la patente, part de l'État, représente 8 0/0. Voyons les sociétés de crédit, voici peut-être la plus importante d'entre elles, elle paye 4 0/0 ; en voici une autre moins importante, ici c'est le triomphe des signes extérieurs, elle a beaucoup de succursales, beaucoup d'agents, elle paye 8,67 0/0 de ses bénéfices ; mais voici une grande maison de banque, une des plus grandes banques d'affaires de notre pays qui n'a pas de signes extérieurs, dont tous les bénéfices se réalisent sans qu'elle ait besoin de locaux très étendus ou d'agences multiples, elle paye 0,36 de ses bénéfices.

» Passons aux compagnies d'assurances, une des plus grandes paye 1,84 0/0 de ses bénéfices ; une autre inférieure comme importance paye 0,50 0/0.

» Voilà des imprimeries, l'une paye 0,29 0/0 de ses bénéfices, une autre beaucoup plus importante paye 0,10 0/0.

» Je prends la ville de Nantes ; voici le résultat des sondages pour un certain nombre de professions : Un courtier en marchandises gagne 15.000 francs ; le taux de sa patente par rapport à son revenu est de 0,45 0/0 ; un sellier qui gagne 6.000 francs paye un peu plus, 2,39 0/0 ; un cabaretier qui ne gagne que 2.500 francs paye 4,74 0/0 ; un autre cabaretier qui gagne la même somme, paye 4,35 0/0. Voici en revanche un cabaretier qui gagne 1.200 francs qui paye 8,35 0/0. »

M. Truchy dans son ouvrage : *les Impôts directs en France*, s'exprime ainsi au sujet de la patente : « Les signes extérieurs utilisés pour l'assiette de la patente n'ont également qu'une valeur assez faible quelle que soit l'ingéniosité du législateur à les multiplier pour individualiser l'impôt et à les modifier pour tenir le système au courant des transformations que subissent sans cesse les procédés commerciaux et industriels. Les signes choisis n'expriment par la force des choses qu'une moyenne ; ils ne correspondent qu'à une possibilité de bénéfice, non à des bénéfices réellement effectués. La contribution des patentes peut devenir par le fait de l'emploi du procédé indiciaire un impôt progressif à rebours pour des catégories de contribuables qui se trouvent dans des conditions apparentes semblables (1). » M. Truchy insiste sur l'inégalité du taux de la patente par rapport aux diverses professions, emprun-

1. *Op. cit.*, p. 77.

tant ses chiffres au rapport fait en 1900 par M. Gauthier au nom de la commission des patentes, il cite les exemples suivants :

« Les agents de change de Paris sont mieux traités que leurs confrères de province ; la patente en principale ne représente pour eux que 0,28 0/0 du prix des charges, tandis que pour celles-ci elle représente 0,76 0/0. La Commission du Sénat propose de relever la patente des agents parisiens jusqu'à 0,37 ; à ce taux ils seront encore favorisés, soit par comparaison aux agents de province, soit par comparaison à l'ensemble des patentables pour lesquels le principal de la patente représente en moyenne un peu plus de 3 0/0 de revenu, tandis que pour eux, il ne sera encore que de 2,31 0/0. On s'est aperçu aussi que les officiers ministériels ne payaient que 0,81 0/0 de leurs bénéfices nets ; la commission propose des modifications de tarifs qui feront monter le taux à 1,74 0/0. C'est encore loin du taux moyen général et d'ailleurs toutes les catégories d'officiers ministériels ne seront pas traitées de même. Les greffiers seront frappés d'après le taux de 0,93 0/0 ; les avocats au Conseil d'État, d'après celui de 2,22 0/0 ; les notaires, avoués, commissaires-priseurs et huissiers s'échelonneront à des taux divers entre ces deux extrêmes (1). »

1. *Op. cit.*, p. 79.

Inégalité et injustice de l'impôt des portes et fenêtres. — Quant à l'impôt des portes et fenêtres, les critiques qui lui sont adressées ne sont pas moins vives. M. Boutin, directeur des contributions directes, disait spirituellement, en 1894, à la Commission extra-parlementaire de l'impôt sur le revenu à propos de l'impôt des portes et fenêtres : « C'est le cas de dire que vous enfoncez une porte ouverte en demandant avec nous de cet impôt mal établi (1). »

On sait, dit M. Pelletan (2), que l'impôt a été fondé sur cette idée que le nombre et la dimension des portes et fenêtres indiquaient la richesse du domicile de chaque contribuable, laquelle elle-même devait correspondre à son revenu. Or, prenez les communes, celles qui ont moins de 200 habitants, d'après les derniers chiffres publiés, elles payent 739.000 francs de contribution des portes et fenêtres en principal, tandis que la valeur locative des maisons et usines y est de 15 millions 852.000 francs. La contribution des portes et fenêtres représente donc 4,68 0/0 de cette valeur locative. Examinez la situation à Paris : la valeur locative des maisons et usines y est de 650 millions et demi ; le chiffre de la contribution des portes et fenêtres en principal est de 7.268.000 francs, soit 1,12 0/0 de la valeur locative. L'impôt sur les portes et fenêtres constitue

1. Cet impôt avait été supprimé en principe par la loi du 18 juillet 1892.

2. *Op. cit.*, p. 11.

donc proportionnellement une charge quatre fois plus forte pour les très petites communes que pour la capitale et M. Pelletan ajoute : « N'est-ce pas commettre un véritable crime contre la santé publique que de contraindre le pauvre, par la violence de l'impôt, à ne point aérer, à ne point éclairer son intérieur. »

Déjà, lors de l'élaboration de la loi du 4 frimaire an VII qui créa l'impôt des portes et fenêtres, un membre du Conseil des Anciens, Théodore-François Huguet avait, en ces termes grandiloquents, fait ressortir les inconvénients qu'il y avait à utiliser les portes et fenêtres comme indices devant servir de base à la répartition de l'impôt. « Ne pourrait-on pas trouver un impôt moins rebutant et moins odieux. Quoi, si pour adorer la divinité au lever du soleil, je veux ouvrir une fenêtre à l'orient, il faudra payer un impôt ; quoi, si pour réchauffer le corps débile de mon vieux père je veux faire percer une fenêtre à l'aspect du midi, il faudra payer un impôt. Qucí, enfin, si pour me garantir des chaleurs de thermidor, je veux ouvrir une fenêtre au nord, il faudra encore payer un impôt (1). »

M. Leroy-Beaulieu, qui est cependant, en général, partisan du système indiciaire, condamne en ces termes l'impôt des portes et fenêtres : « On comprendrait que l'on recourût à de semblables expédients, si la valeur locative des maisons était malaisée à évaluer, alors que

1. Cité par Stourm, *les Finances de l'ancien régime et de la Révolution*, t. I, p. 267.

les législateurs pourraient se contenter d'indices approximatifs et il y a quelque raison de supposer qu'une construction qui a beaucoup de fenêtres, beaucoup de portes ou beaucoup de cheminées est plus importante, par conséquent plus productive pour le propriétaire, ou bien indique un plus gros revenu chez le locataire qu'une autre construction qui a infiniment moins de cheminées, de portes ou de fenêtres.

Ces indices, néanmoins, ne sont qu'approximatifs ; dans bien des cas ils sont trompeurs. D'abord, avec un plus grand nombre de fenêtres, de cheminées, de portes, une maison située dans le faubourg d'une ville peut avoir beaucoup moins de valeur qu'une maison qui est placée dans le quartier central ou élégant et qui présente moins de ces ouvertures. Ensuite, il y a non seulement pour les commodités de l'existence, mais même pour la salubrité un nombre presque irréductible de fenêtres, de cheminées et de portes nécessaires à un ménage même modeste. En outre, plus une maison est divisée en appartement de peu d'importance, plus le nombre des fenêtres, des portes et des cheminées doit y être relativement élevé. Ces indices sont donc insuffisants ; ils sont même dans la plupart des cas décevants.

L'impôt sur les portes, les fenêtres et cheminées a d'autres inconvénients. Il peut pousser certaines personnes d'une économie exagérée à diminuer le nombre des ouvertures et la salubrité publique pâtit alors d'un impôt mal assis. Cette taxe a enfin un dernier malheur,

elle blesse justement le sentiment public et a contre elle le préjugé ou plutôt la conscience populaire, ce n'est pas là un léger défaut. L'impôt sur les portes et fenêtres peut passer pour un impôt sur l'air et sur la lumière, l'impôt sur les cheminées pour un impôt sur le feu. Les passions politiques peuvent en faire le sujet de déclamations qui ne sont pas sans fondement, aussi nous ne comprenons pas comment on maintient dans un pays comme la France une taxe aussi déraisonnable que l'impôt sur les portes et fenêtres (1).

Inégalité causée par l'exemption d'impôt dont bénéficient certaines sources de revenus. — L'inégalité de notre régime fiscal provient non seulement de ce que certains revenus sont imposés dans des conditions moins rigoureuses que des revenus similaires, mais encore de ce que certains revenus échappent sinon à l'impôt global puisqu'ils sont frappés par l'impôt mobilier, au moins à tout impôt spécial. En effet, les fonds d'État français, les bénéfices de l'exploitation agricole, les créances chirographaires et hypothécaires, les traitements et salaires et quelques revenus professionnels ne sont frappés d'aucun impôt particulier. Ces omissions sont considérées comme constituant un grave inconvénient du système actuel. « L'inégalité prend une autre forme plus grave encore : certaines sources de revenus sont exemptées de tout impôt particulier,

1. Leroy-Beaulieu, *Science des finances*, t. I, p. 449.

dit M. Truchy (1) et M. Caillaux, aux termes d'un discours prononcé à la Chambre le 10 juillet 1907, alors que s'ouvraient les débats sur son projet du 7 février, disait : « Prenons une de ces petites communes que chacun de nous connaît bien et entrons en contact avec les gens qui l'habitent, avec les richesses qui entrent dans la composition de leur patrimoine et d'où ils tirent leurs revenus. Il y a dans cette commune des petits propriétaires qui peinent sur le sol. Quelle est leur situation aujourd'hui. Ils payent l'impôt foncier sur leurs terres, ils payent la contribution personnelle mobilière et l'impôt des portes et fenêtres sur l'ensemble de leurs ressources, c'est-à-dire que si leurs ressources consistent uniquement dans le produit de leurs terres, ils payent trois impôts pour le même produit. A côté, il y a l'épicier, le maréchal-ferrant, dont la plupart des ressources, toutes les ressources généralement, proviennent de leur commerce ou de leur industrie. Ils payent la patente à raison de leur commerce et la personnelle mobilière et les portes et fenêtres à raison de leur habitation. C'est toujours le même système. Dans la même commune encore se trouve la villa d'un contribuable qui gagne sa vie dans la ville voisine où il est appointé largement par une société commerciale ou industrielle. Celui-là ne paye que la personnelle mobilière et les portes et fenêtres, tandis que l'épicier, le maréchal fer-

1. Truchy, *op. cit.*, p. 53.

rant, qui tirent comme lui leurs revenus du commerce ou de l'industrie, sont en outre assujettis à la patente. Continuons notre route. Un peu plus loin, nous rencontrons la maison, je ne dis pas le château, pour que personne ne puisse croire que je fais ici de la démagogie, ce qui est bien éloigné de mon esprit. Nous rencontrons la maison d'un rentier, dont la fortune est placée en fonds d'État étrangers. Que paye ce rentier ? La personnelle-mobilière et les portes et fenêtres. Rien de plus. Par contre, le propriétaire d'en face, qui a des ressources égales, mais dont la fortune est placée en terres ou en valeurs mobilières françaises paye, lui, non seulement ce double impôt, mais encore un impôt sur les revenus qu'il tire de sa terre ou de ses valeurs mobilières ».

Assurément, l'on ne songe pas à faire grief au système indiciaire de l'exonération d'impôt accordée à certains revenus comme la rente française ou le produit de l'exploitation agricole. Si le fisc ne frappe pas la rente, c'est que l'on estime que le contrat passé entre l'État et ses créanciers fait obstacle à l'imposition des coupons de rente. D'autre part, si les profits des professions agricoles ne sont pas taxés, la cause en est que l'on n'a pas cru pouvoir, tant que la réforme de l'impôt de la propriété foncière non-bâtie n'aura pas été réalisée, imposer aux cultivateurs un surcroît d'impôt. Au contraire, les autres exonérations que comporte notre régime fiscal sont imputées au procédé indiciaire. Il en est ainsi

notamment en ce qui concerne les traitements, les salaires et les produits des créances.

« Dès lors qu'on ne veut pas demander au bénéficiaire des honoraires, gains, traitements, salaires, la déclaration de ce qu'ils reçoivent, dit M. Truchy (1), et qu'on ne veut pas non plus la demander au patron pour ses commis, employés, ouvriers, il faut recourir une fois de plus au procédé des signes extérieurs, et M. Truchy démontre qu'un impôt établi par ce procédé constituerait un double emploi avec l'impôt mobilier dont il aggraverait les inconvénients et il ajoute: « Nous sommes » donc amenés à constater tout à la fois et une inégalité » de plus dans notre régime d'impôts directs et l'impos- » sibilité en fait d'y remédier tant que les bases essen- » tielles du système n'auront pas été changées. »

En ce qui concerne les revenus des créances chirographaires, M. Truchy impute leur exonération « à la difficulté de les connaître dans une législation qui répugne à la déclaration de son revenu global et même de ses revenus partiels pour le contribuable » (2).

Critiques adressées à notre système d'impôts directs et tirées de ce que les impôts dont il se compose étant réels il est impossible de tenir compte de l'ensemble des ressources des contribuables et de leur situation de famille. — L'on fait observer que notre système d'im-

1. *Op. cit.*, p. 73.

2. *Op. cit.*, p. 69.

pôts directs ne répond nullement à l'idée que l'on se fait aujourd'hui de la justice en matière fiscale. M. Georges Cahen écrivait en 1902, dans un article paru dans *la Revue politique et parlementaire*, sous le titre *la Justice dans l'impôt* : « Au début du XIX^e siècle on est encore hanté par le souvenir des privilèges fiscaux de l'ancien régime. Tout est mis en œuvre pour éviter définitivement leur retour. On pousse la prudence à l'excès ; on a soin de dissimuler la personne du contribuable qui doit rester ignorée ; devant la loi ne subsistent que des valeurs et des biens.

» Une règle uniformément rigide, égalisatrice, voilà pendant longtemps l'idéal de la justice.

» A mesure que l'on s'éloigne du passé, que l'on oublie les terreurs qu'il éveille, ces précautions apparaissent ce qu'elles sont, réellement exagérées, vaines, dangereuses.

» Pour échapper aux privilèges jadis imposés par la puissance ou la richesse, on s'était laissé entraîner à refuser tout adoucissement à l'indigence, à l'infortune. L'égalité abstraite avait fait bannir la solidarité. On revient d'un tel excès. »

Cette nécessité de mettre l'impôt plus en rapport avec les facultés globales des contribuables a été maintes fois proclamée. « L'impôt direct doit, pour être distribué d'une façon équitable et pour acquérir toute son élasticité, être réorganisé de manière à peser moins lourdement qu'aujourd'hui sur les classes laborieuses,

disait M. Burdeau, aux termes du projet de budget de l'année 1895 (1). »

« Si l'état de nos finances ne nous permet pas de renoncer aux ressources que nous rapportent au prix de tant d'injustices les impôts de consommation, du moins devrait-on trouver dans la distribution des autres impôts une large compensation aux inégalités que la force même des choses nous oblige à accepter, écrivait M. Doumer en 1896 (2). »

Et M. Poincaré, le 13 juillet 1894, disait à la tribune de la Chambre : « Personne ne peut nier que la proportionnalité dans l'ensemble de notre régime fiscal soit faussée par la présence des taxes de consommation. Je prétends que ce serait véritablement une bien mauvaise querelle à soulever que de soutenir que le législateur n'a pas le droit de rectifier la proportionnalité d'un côté après qu'il l'a faussée de l'autre. »

Or, dit-on, le procédé indiciaire sur lequel repose notre système fiscal fait obstacle à l'établissement de tarifs sérieusement progressifs. Il ne permet pas, non plus, d'accorder des dégrèvements appréciables à raison de la modicité des ressources ou des charges de famille. « La condition première de l'impôt personnel, dit M. Truchy, c'est-à-dire la connaissance individuelle concrète, fait défaut. La conséquence est que la même par-

1. *Journal officiel* du 10 mai 1894.

2. *Projet de budget de l'année 1897*.

celle de terre paye le même impôt foncier, qu'elle soit le champ où s'enfouissent les labeurs accumulés et la patiente épargne du petit paysan, ou qu'elle soit incorporée à quelque grand domaine dans lequel elle n'est, pour son propriétaire, qu'un numéro du plan cadastral, une obligation de la Ville de Paris ou d'une compagnie de chemin de fer, ne sert de même à son titulaire qu'un intérêt réduit, d'un prélèvement toujours identique, il importe peu que ce titulaire soit un père de famille plus riche d'enfants que d'argent ou un célibataire à son aise ; que ce soit un baron de la finance ou quelqu'un de ces modestes rentiers dont le budget est un miracle d'équilibre (1).

Selon M. Truchy, toute tentative de modération d'impôt à raison de la situation individuelle des assujettis est vaine.

« La valeur des dispositions de ce genre, dit-il, ne peut être qu'assez faible dans les impôts à base indiciaire. Tout ce qu'implique d'inexactitude la présomption qui du loyer d'habitation conclut au revenu de l'occupant est transposé aux modalités diverses de l'impôt, tarifs, exemptions, atténuations. »

Reproche d'improductivité adressé à notre système d'impôts directs. — Si nous prenons la recette inscrite au budget de 1900, écrit M. Truchy (2), nous trouvons pour les impôts directs les chiffres suivants :

1. *Op. cit.*, p. 18.

2. *Op. cit.*, p. 6.

Contributions directes. . .	477.944.167 fr.
Taxes assimilées.	37.777.149 »
Taxes sur le revenu des valeurs mobilières . . .	70 647.500 »
Soit au total.	<u>586.368.816 fr.</u>

Or, les voies et moyens de l'exercice 1900 s'élèvent à 3.492.014.270 francs, de sorte que le produit des impôts directs, comparé à l'ensemble des ressources budgétaires, exprime par le rapport 16,79 0/0.

Comparons maintenant ce même produit au produit total des impôts et des ressources assimilables aux impôts.

Les impôts proprement dits s'élèvent
au budget de 1900, y compris les
impôts directs, à 2.597 092.866 fr. (1)

Il convient d'y joindre le produit
des trois monopoles fiscaux dont
les recettes sont recouvrées par
l'Administration des contributions
indirectes (tabac, allumettes chimi-
ques, poudre à feu, soit 448 851.000 » (2)

Total des impôts et mono-
poles fiscaux dont les
impôts directs forment les
19,25 0/0 3.045.943 866 fr.

1. Impôts directs calculés comme ci-dessus, 586 368.816 ; enregistrement, 533.085.001 ; timbre, 184.536.200 ; opérations de bourse, 5.104.500 ; douanes, 445.148.850 ; contributions indirectes, 659.867.000 ; sucres, 182.982.500.

2. Ce sont là des chiffres de produit brut, et il est vrai que le produit net seul des monopoles doit être considéré comme impôt. Mais nous nous référons aussi au produit brut pour les budgets que nous comparons à celui de 1900, et les chiffres gardent, par conséquent, leur valeur relative, ce qui est l'essentiel.

16,79 0/0 de l'ensemble des ressources budgétaires, et 19,25 0/0 de l'ensemble des impôts ou ressources assimilables, ce sont des proportions peu élevées. Les contributions directes n'ont pas toujours été réduites au rôle relativement modeste qu'elles jouent maintenant. Leur rôle grandit à mesure qu'on remonte vers le commencement du siècle ; elles ont eu, dans les premiers budgets de la France moderne, une place prépondérante. Mais elles n'ont suivi que de loin l'accroissement du total des recettes et des dépenses, et tandis que les budgets s'enflaient rapidement, le produit des contributions directes ne s'élevait que par une progression beaucoup plus lente. Un rapide coup d'œil sur les budgets du siècle va nous montrer la proportion de ce produit à l'ensemble des recettes diminuant sans cesse

Voici la composition des ressources ordinaires du budget de l'an IX :

Contributions directes.....	264 792.702 fr.
Forêts.....	37 996 272 »
Domaines.....	209 692.549 »
Enregistrement et timbre.....	114 432.696 »
Douane et sels.....	29.867 212 »
Contributions indirectes... ..	2 366.143 »
Postes.....	17.382.751 »
Produits divers.....	29.531 301 »
Total	706 101 626 »

L'importance des contributions directes frappe l'attention ; par rapport aux recettes ordinaires, elles repré-

sentent en l'an IX 37,50 0/0 au lieu de 16,79 0/0 qu'elles représentent dans le budget de 1900.

Considérons maintenant parmi les recettes de l'an IX celles seulement qui ont le caractère d'impôts ; éliminons par conséquent les forêts, les domaines, les postes et les produits divers. Il nous reste un total de 411.478.753 francs ; de ce total, les contributions directes forment beaucoup plus que la moitié, 64,35 0/0. Elles produisent plus que l'enregistrement, le timbre, les douanes, les contributions indirectes ensemble. Dans le budget de 1900, au contraire, les contributions directes, les taxes assimilées et la taxe sur le revenu des valeurs mobilières donnent un rendement total non pas seulement de beaucoup inférieur au rendement des autres impôts réunis, mais inférieur aussi à certaines branches d'impôts envisagées isolément : l'enregistrement et le timbre, qui donnent 131 millions de plus, et les contributions indirectes, qui en donnent 73 1/2.

Prenons maintenant la première année de la seconde moitié du siècle, l'année 1851. En recette, le budget de 1851 s'établit comme il suit :

Contributions directes.....	268.577.025 fr.
Forêts.....	26.536.481 »
Domaines.....	8.686.666 »
Enregistrement et timbre.....	235.596.284 »
Douane et sels.....	147.830.613 »
Contributions indirectes.....	316.082.827 »
Postes.....	44.218.504 »
Produits divers.....	82.097.380 »
Total des recettes ordinaires...	<u>1.129.625.782 »</u>

Nous avons, dans ce budget, classées sous la rubrique « produits divers », trois des taxes assimilées actuelles : la redevance des mines, le droit de vérification des poids et mesures, la taxe des biens de mainmorte. En en joignant le produit aux contributions directes nous obtenons, pour le total des impôts directs : 273.283.527 fr.

Les impôts directs représentent donc en 1851 24,20 0/0 des recettes ordinaires. Nous voilà déjà loin de la proportion de l'an IX. Comparés au produit, non plus des recettes ordinaires, mais des impôts dans le même budget, ils représentent 28,09 0/0. Leur proportion a déjà baissé de plus de moitié depuis l'an IX et nous savons que cette décroissance ne s'est pas arrêtée puisque la proportion n'est plus que de 19,25 0/0 en 1900. L'histoire budgétaire de ce siècle apporte donc le témoignage de la décadence du produit des impôts directs, décadence non pas absolue sans doute, puisque ces impôts, qui donnaient au début du siècle 264.792.702 francs sont évalués à 586.368.816 francs pour l'exercice qui le clôture, mais relative. Leur produit a cru moins vite que soit le total des recettes, soit le produit des autres impôts. « Ce défaut au moins relatif d'élasticité, ajoute M. Truchy (1), s'est manifesté notamment après la guerre de 1870. La plus grande partie des ressources nouvelles qu'il a fallu créer a été demandée aux impôts indirects et surtout aux impôts de consommation, alors que le principe de

1. *Op. cit.*, p. 37.

la solidarité nationale eût commandé de répartir également sur tous les citoyens les conséquences financières de la calamité commune, c'est la classe la moins aisée qui les a, par l'impôt de consommation, le plus durement subies. Il s'est produit à ce moment non pas seulement un accroissement, ce qui n'était au pouvoir de personne d'éviter, mais un déplacement de charges. Ce fait ressort de la comparaison des budgets de 1869 et de 1876. Il apparaît à l'examen de ces deux budgets que, tandis que la proportion des impôts de consommation a sensiblement augmenté, passant pour les contributions indirectes, douanes et celles de 43,39 à 48,04, celles des impôts directs a diminué, passant de 19,9 à 17,27 0/0. »

La nécessité de réaliser la réforme fiscale pour donner à notre système d'impôts directs l'élasticité qui lui manque a été à maintes reprises affirmée par les ministres des Finances.

M. Rouvier disait le 13 décembre 1904 : « Il n'y a plus dans notre système actuel d'impôts directs ni dans notre système d'impôts indirects rien d'assez souple pour apporter aux réformes que l'on veut faire le tribut que l'on peut légitimement leur demander. N'est-ce pas alors la justification de ce que j'ai recherché à faire, c'est-à-dire rajeunir, modifier, rendre plus élastique l'une ou l'autre de ces contributions pour que si nous y sommes contraints par le vote des réformes, nous y trouvions assez de vitalité pour créer les ressources nécessaires. »

« Ceux qui ont suivi les discussions budgétaires pendant ces dernières années, disait M. Caillaux, à la séance du 11 février 1908, ont été certainement tous frappés de la pauvreté des moyens dont nous disposons quand il s'agit de demander aux contribuables un supplément d'effort ou pour parler plus exactement, de pourvoir aux frais d'une législation démocratique. Les dépenses de la défense nationale s'accroissent-elles comme cela s'est produit dans les derniers exercices, s'agit-il de pourvoir aux frais d'une grande loi sociale, telle que la loi d'assistance, aux frais d'une loi démocratique, telle que la loi militaire, nos budgets sont désemparés. Nous avons été obligés pendant ces dernières années de voter des taxes sur certaines catégories de contribuables, de frapper à droite et à gauche, au hasard. Avant-hier, les consommateurs de vins de liqueurs, les compagnies d'assurances, hier les acheteurs et les vendeurs de valeurs en bourse, et je ne sais à quelle autre catégorie de contribuables nous serons demain, par la force même des choses, obligés de demander un nouveau sacrifice ; encore ne sommes-nous arrivés ces dernières années à équilibrer nos budgets que parce que nous avons eu des plus-values dans le rendement des impôts indirects. Mais si nous ne les avons pas eues, je puis répondre que nous ne serions pas arrivés à couvrir les dépenses considérables qui sont résultées de la loi militaire, de la loi d'assistance et de l'effort qui a été fait pendant la période de tension

politique que vous savez. Pouvons-nous indéfiniment renoncer à doter notre machine fiscale du volant qui lui fait défaut ? »

M. le sénateur Gauthier, aux termes de son rapport sur le projet de budget de l'année 1912, écrivait :

« Les ressources nécessaires à la consolidation de nos budgets futurs, à la satisfaction des besoins légitimes de notre démocratie, au maintien de notre sécurité et de notre rang dans le monde, devront être cherchées en dehors des expédients éphémères et inefficaces, dans une refonte intégrale et scientifique de notre système. »

M. Leroy-Beaulieu, dans son traité de *la Science et de la législation financières* (t. I, p. 984), s'exprime ainsi :

« L'inélasticité relative des impôts en France depuis vingt ans peut être une cause d'embarras si l'on n'y prend garde pour notre pays et le place dans des conditions d'infériorité à ce point de vue par rapport à la Grande-Bretagne et à l'Allemagne. »

Ainsi disent les adversaires de notre régime fiscal, ce système est inégal, injuste et improductif.

Pour ne pas avoir osé demander à chacun le montant de ses revenus, l'on a établi un impôt sur le revenu global basé uniquement sur le montant du loyer d'habitation, ce qui a pour conséquence d'imposer le contribuable selon un taux d'autant plus élevé que ses revenus sont plus faibles et ses charges de famille plus lourdes. On a mis un impôt sur l'air et la lumière ; on a reculé devant la constatation directe des bénéfices des

commerçants et des industriels, et l'on a échafaudé tout un système savant et compliqué qui aboutit à faire payer autant l'industriel ou le commerçant qui va faire faillite que celui dont l'établissement est en pleine prospérité. La crainte d'une recherche directe de la matière imposable a conduit à exempter certains revenus dont l'imposition par la méthode indiciaire n'était pas possible ; c'est le procédé indiciaire qui est cause de l'improductivité de nos impôts directs, car étant basés sur des fictions et non sur des réalités, on ne peut exiger d'eux un fort rendement. Le contribuable paye aujourd'hui ses impôts malgré leur inégalité et leur injustice parce qu'il les payait hier, il y est habitué comme les animaux à leur bât, mais on ne peut augmenter sa charge sans le faire plier sous le poids ou se révolter.

Il faut, par suite, disent les adversaires du système indiciaire, répudier un mode d'imposition qui entraîne de tels inconvénients. La France se doit à elle-même d'instituer un régime d'impôts directs qui repose sur la justice et l'équité ; dont le rendement croisse proportionnellement au développement de la richesse nationale et qui soit capable, en cas de nécessité, de fournir au Trésor les subsides dont le besoin se ferait sentir.

Pour organiser un tel système fiscal il faut, dit-on, abandonner le principe des présomptions et lui substituer celui de la déclaration. « Nous voulons, disait M. Jaurès, à la tribune de la Chambre, le 21 mars 1896,

que l'individu humain fasse connaître à la nation ce qu'il est pour que la nation puisse lui demander ce qu'il lui doit, pour qu'elle ne l'écrase pas s'il est faible, pour qu'elle lui demande, s'il est fort, un supplément de sacrifices. »

Toute autre réforme serait inefficace « ou bien, disait M. Jaurès, à la séance du 10 juillet 1894, vous maintiendrez le système actuel des contributions directes, et vous renoncerez délibérément, hautement à toute grande réforme d'impôts dans ce pays, ou bien vous abandonnerez le système des quatre contributions, le système des signes extérieurs, des facultés présumées des contribuables, et vous vous servirez des innombrables moyens de pénétration et de contrôle que vous donne l'ordre économique actuel pour avoir la connaissance exacte, directe et personnelle des revenus de chacun. »

CHAPITRE II

LE SYSTÈME DE L'APPRÉCIATION DIRECTE FONCTIONNE DANS LA PLUPART DES ÉTATS MODERNES

On tire argument de ce que la plupart des pays voisins ont recours, pour l'assiette de leurs impôts directs, au procédé de la déclaration.

Notre pays, dit-on, s'est laissé distancé dans la voie des réformes fiscales. La France est seule à avoir conservé son procédé démodé d'imposition. Toutes les nations voisines ont comme base de leur système d'impôts directs, le procédé de la déclaration.

M. Cavaignac disait, le 9 juillet 1894 : « S'il est vrai qu'actuellement il se produise en Europe un grand mouvement d'idées qui tend à balayer partout les systèmes d'impôts réels, cet édifice mal assis, vieilli, vermoulu, s'il est vrai que ce mouvement se produise partout en Europe, je dis que ce n'est pas à la France républicaine qui a depuis cent ans la prétention justifiée de se trouver à la tête du mouvement démocratique européen, de laisser de côté, de négliger ce qui peut se passer à côté d'elle. »

Et M. Pelletan, quatorze ans après, le 13 février 1908, exprimait la même idée en ces termes : « Partout ailleurs la législation a suivi les transformations de la société et les progrès des idées ; à mesure que le temps s'écoulait, les Chambres et même les gouvernements absolus reprenaient leur travail et remettaient le système des contributions directes en harmonie avec les idées et les faits du jour. Nous sommes les seuls qui n'en n'ayons rien fait et j'en rougis pour mon pays et je ne puis sans douleur me rappeler que dans les trois premiers quarts du siècle précédent tous ceux qui rêvaient des réformes en Europe, jusqu'en Allemagne, regardaient du côté de la France et imitaient les exemples français, même en matière d'impôts, si imparfaits qu'ils fussent alors.

» N'est-ce pas une navrante déchéance pour notre pays qu'aujourd'hui, quand il s'agit de réformes fiscales, ce soit la France qui regarde du côté de l'Allemagne, que dis-je, de l'Europe presque entière. »

L'on soutient que le procédé de l'appréciation directe, dans tous les pays voisins, où il est employé, donne d'heureux résultats.

Nos ministres des Finances comparent, mélancoliquement, les plus-values que donnent au Trésor nos impôts directs et celles que fournissent les systèmes d'imposition en vigueur à l'étranger.

On loue les systèmes d'impôts étrangers de permettre de frapper les riches et d'épargner les pauvres.

Nous nous proposons, au cours de ce chapitre, d'exposer aussi brièvement que possible, quelle est l'organisation dans les pays étrangers des impôts basés sur le procédé de l'appréciation directe et quels sont les avantages que ce mode d'imposition a procurés.

L'INCOME-TAX

L'Angleterre, terre classique de la liberté, patrie du *home* et de l'*habeas corpus*, connaît un impôt sur le revenu, basé sur le procédé de la déclaration. La loi distingue les revenus imposables en cinq catégories et les répartit à raison de leur origine en cinq cédules qui ont chacune leur mode d'imposition. La cédule A comprend les revenus provenant de la propriété des terres et maisons d'habitation ;

La cédule B, les revenus des fermiers.

La cédule C, les revenus provenant de rentes et annuités payables sur les fonds publics.

La cédule D, les profits annuels obtenus au moyen d'une profession, d'un commerce, d'un emploi ou d'un métier et tous intérêts, profits et gains annuels non compris dans les autres cédules.

La cédule E, les émoluments de tout emploi public et les pensions payées, soit par le Trésor, soit par les autorités locales, soit par les établissements publics.

Les revenus compris dans la cédule A sont portés à la connaissance du fisc par une déclaration qui est faite

tous les trois ans par l'occupant de l'immeuble dans le cas où ledit immeuble est loué par un seul individu et au moins pour une année entière, par le propriétaire si l'immeuble possède plusieurs locataires ou si la location n'est pas d'une durée d'une année. Du revenu brut ainsi déclaré il y a lieu de déduire :

1° Les intérêts des créances hypothécaires, déclarées et elles-mêmes imposées ;

2° Le *land tax*, qui est un ancien impôt foncier dont la plupart des propriétaires se sont rachetés en vertu de la faculté qui leur a été donnée par une loi de 1798 ;

3° Les taxes vicinales, celles relatives au service des eaux et égouts ; les taxes et redevances à la charge des fermiers et locataires, si elles sont acquittées par le propriétaire ;

4° La portion du fermage dont le propriétaire fait remise pour intempéries prolongées ;

5° Un tant pour cent du revenu brut qui varie selon qu'il s'agit d'une propriété bâtie ou non bâtie ($\frac{1}{6}$ pour les maisons, $\frac{1}{3}$ pour les terres) et qui a pour but de tenir compte des frais de gestion, des primes d'assurances, des travaux d'entretien et de réparations qu'entraîne la possession de propriétés immobilières.

L'imposition des revenus compris dans la cédule B repose non sur l'appréciation directe des revenus du contribuable, mais sur une présomption. On évalue les bénéfices de l'exploitation agricole au tiers des revenus constatés à la cédule A. Les contribuables de la cédule B

ont la faculté de demander à être imposés à raison de leurs revenus nets réalisés ; dans ce cas, ils sont imposés dans les formes et conditions prescrites pour l'imposition à la cédule D.

En fait, peu de fermiers usent de cette faculté. Ils étaient 552 en 1893 ; 483 en 1894 ; 362 en 1910.

L'imposition à la cédule C se fait par voie de retenue ; la Banque d'Angleterre retient l'impôt sur les arrérages des consolidés et autres valeurs du Trésor dont elle fait le service. Les banquiers particuliers opèrent les mêmes prélèvements sur les coupons qu'ils payent à leurs guichets.

Avec la cédule D reparait la déclaration ; elle est annuelle ; le contribuable doit déclarer tous les ans le bénéfice brut qu'il a réalisé ; en second lieu, les frais d'exploitation qu'il a eus à supporter, loyer, salaires, frais de réparations des locaux affectés à l'industrie ou à l'exercice d'une profession libérale, somme affectée

l'amortissement du matériel, pertes sur mauvaises créances. Si le même contribuable possède plusieurs entreprises différentes, il a le droit de compenser les pertes de l'une par les bénéfices de l'autre.

Pour l'imposition des coupons d'intérêt ou de dividende des sociétés, compagnies ou corporations, il n'y a pas lieu à déclaration du contribuable. Il est procédé par voie de retenue. Si les coupons sont payés par les établissements débiteurs eux-mêmes, l'income-tax en est déduit et versé par lesdits établissements à l'Échiquier.

Si les coupons sont payés ou achetés par des banquiers ou changeurs, ces intermédiaires doivent retenir le montant de l'impôt et en effectuer le versement à l'Échiquier moyennant bonification.

Pour l'assiette de l'impôt sur les salaires, les employeurs fournissent au fisc la liste de leurs employés avec indication de leur salaire ; en outre, les propriétaires d'immeubles sont tenus, en vue de l'imposition de cette source de revenus, de déclarer le nom et la profession de leurs locataires. Les traitements et allocations des fonctionnaires publics (cédule E) sont imposés par voie de retenue, les services publics prélevant d'office l'income-tax sur les émoluments de leur personnel.

Jusqu'en 1910, le fisc anglais n'exigeait en aucun cas des contribuables la déclaration de leur revenu total, mais un très grand nombre de contribuables avaient intérêt à faire connaître l'ensemble de leurs revenus en vue de bénéficier d'une exonération ou d'une réduction d'impôt.

Les contribuables dont les revenus ne sont pas supérieurs à 4.000 francs sont, en effet, totalement exempts d'impôts. Les contribuables dont les revenus sont compris entre 160 livres et 700 livres ont droit à des réductions ou abattements.

Pour les revenus de 160 à 400 livres, il est déduit du revenu imposable une somme de 160 livres. Pour les revenus de 400 à 500 livres, il est déduit une somme de

150 livres. Pour ceux de 500 à 600 livres, une somme de 120 livres et pour ceux de 6 à 700 livres une somme de 70 livres.

En outre, par application des lois de finance de 1907 et de 1909, les contribuables qui justifient que leur revenu total n'est pas supérieur à 2000 livres peuvent obtenir une réduction d'impôt pour les revenus provenant du travail. Cette réduction est du $\frac{1}{4}$ de l'impôt.

Depuis 1910, la déclaration du revenu global peut être exigée, en ce qui concerne un certain nombre de contribuables. La loi de finance de 1903 a créé une supertax dont le taux est de 2,50 0/0 et qui frappe les revenus supérieurs à 125.000 francs. Lesdits revenus sont imposables sous réduction d'une somme de 75.000 fr. Pour assurer la perception de la supertax, la loi de 1909 dispose : « Toute personne à laquelle il aura été donné avis par les commissaires spéciaux dans les formes prescrites à la présente section d'avoir à fournir une déclaration de son revenu total de toute provenance devra, s'il y a lieu, et même s'il n'y a pas lieu d'imposer la supertax, faire sa déclaration dans la forme et dans les délais imposés par l'avis. »

Agents chargés de l'assiette. — L'assiette de l'income-tax est confiée à des fonctionnaires et à de simples citoyens. Le Parlement désigne des commissaires ; ces commissaires choisissent parmi les habitants de chaque district des commissaires de districts, lesquels à leur

tour nomment dans chaque paroisse ou chaque groupe de paroisse des asséurs et des commissaires-adjoints et un secrétaire conseil de la commission.

Les agents qui sont à la nomination de l'État sont des contrôleurs, des inspecteurs et des commissaires spéciaux.

L'établissement des cotes des revenus imposés aux cédules A et B, est effectué par les asséurs ; les agents de l'État n'ont légalement qu'un rôle de surveillance. L'assiette des revenus imposables à la cédule C est dévolue aux commissaires spéciaux qui sont des fonctionnaires de l'État dépendant du bureau du revenu intérieur. En principe, ce sont de simples contribuables, les commissaires-adjoints, qui reçoivent et contrôlent les déclarations de la cédule D, mais si les assujettis ne veulent pas confier à de simples particuliers le secret de leurs affaires, ils peuvent demander que leur imposition soit établie par des fonctionnaires : les commissaires spéciaux.

L'assiette de la cédule E est aussi confiée aux commissaires spéciaux ; il en est de même de la supertax créée par la loi de finance de 1909.

Moyen de contrôle des déclarations. — Les agents qui sont chargés de l'assiette de l'income-tax ne possèdent pas le droit d'exiger la production des livres de commerce des assujettis, de plus ils ne possèdent pas le droit de communication que les agents de l'Adminis-

tration française ont à l'égard des livres et comptes de certaines sociétés en vertu des lois des 16 septembre 1871, 21 juin 1875, par contre, ils ont le droit de citer devant eux toutes personnes dont ils estiment que le témoignage peut être utile pour la fixation de la cote d'un contribuable. En fait, ces dernières années, les agents chargés de l'income-tax sont arrivés dans une certaine mesure à obtenir la production des livres de commerce des commerçants en se montrant très difficiles dans les cas où la preuve n'était pas établie par ce procédé, pour effectuer les déductions auxquelles les assujettis de la cédule D ont droit : frais d'amortissement, déduction pour créances irrécouvrables. Par contre, les agents chargés de l'assiette de l'income-tax usent fort peu de la faculté que la loi leur donne de citer par devers eux des personnes afin de contrôler les déclarations des assujettis.

Contentieux. — Les réclamations sont portées devant les commissaires qui ont procédé à l'assiette de l'impôt ; ils statuent en dernier ressort, sauf lorsque le litige porte sur une question de principe. Dans ce cas leur décision peut être attaquée devant la Cour ordinaire.

Le jugement de la Cour ordinaire peut être déféré à la Cour d'appel et à la Chambre des Lords.

Avantages de l'income-tax. — Le mérite principal de l'income-tax est sa magnifique productivité et son élasticité remarquable.

Produit de l'income-tax

Années	Produit	Tarif
1843.....	135 000.000	7 pence
1853.....	142.000.000	7 »
1855.....	342.000 000	1 shilling 2 pence
1856.....	393.000.000	1 » 4 »
1858.....	137.000.000	7 pence
1861.....	276.000 000	10 »
1871.....	139.000.000	4 »
1875.....	93 000.000	2 »
1892.....	335.000.000	6 »
1900.....	471.000.000	8 »
1901.....	743.000 000	1 shilling
1902.....	900.000.000	1 » 2 pence
1903.....	966.000 000	1 » 3 »
1904.....	704.000.000	11 pence
1905.....	774.000.000	1 shilling
1907.....	800.000.000	1 »
1909.....	842.000.000	1 »
1910.....	319.000.000	1 » 2 pence
1911.....	1.107.000.000	1 » 2 pence

L'income-tax a fourni au Trésor anglais les subsides nécessaires pour faire face, sans obérer l'avenir par des emprunts, aux dépenses de grandes guerres.

Il a permis de diminuer le poids des impôts de consommation.

En 1853, Gladstone disait : « Si vous voulez apprécier l'income-tax, retournez à son origine. Considérez ce qu'il a fait pour vous en temps de pénurie et de diffi-

cultés nationales, considérez si vous ne le détruisez pas, ce qu'il peut encore faire pour vous s'il plaît à Dieu que de pareils temps reviennent. A un moment de lutte suprême il vous a permis d'élever les revenus du pays au-dessus des dépenses du gouvernement, et ce service rendu l'a été à une époque où les hommes n'avaient pas le temps de chercher si l'incidence de l'impôt était juste, n'avaient pas le temps de s'arrêter au détail de la contribution proportionnelle, de peur de perdre la substance du but qu'ils cherchaient à atteindre. L'income-tax disparaissait en 1816 en même temps que le but qu'il visait, mais il était destiné à revivre.

» Sir Robert Peel, en 1842, rappela de sa retraite ce géant qui nous avait protégés autrefois pendant la guerre pour qu'il vint nous aider encore pendant la paix dans nos travaux industriels ; et, si le premier income-tax produisit des résultats durables et mémorables, j'ai le droit de dire que le second en a fait tout autant, sans une aussi grande dépense d'argent, sans être accompagné si tristement des ravages de guerre et de sang. Le second income-tax est l'instrument qui vous a servi à introduire la réforme effective de votre système commercial et fiscal. »

M. Stourm, qui cite ce discours du grand homme d'État anglais, ajoute :

« La suite de l'histoire de l'Angleterre confirme ces appréciations : expédition de Crimée dont les dépenses purent être en majeure partie soldées par les budgets

ordinaires grâce à l'income-tax, droits de douane supprimés, impôts intérieurs allégés, charges pesant sur les consommations reportées sur la fortune assise, campagne d'Afganistan, du Soudan, des Indes, du Bechuanaland, etc., effectuées presque sans emprunt, toujours grâce aux ressources procurées par l'income-tax; enfin, quand le jour vint de pourvoir aux premiers frais de la colossale entreprise de la guerre de l'Afrique du Sud, après les événements de Glencœ, Colenso, Ladysmith, Spionkop, Mafeking, etc., le chancelier de l'Échiquier, dans son exposé financier à la Chambre des communes, débutait ainsi: « En premier lieu je m'adresse à l'income-tax (1) ».

L'income-tax permet aussi de tenir compte de la personnalité du contribuable dans le calcul de son imposition. — Une magnifique productivité qui assure des ressources abondantes en cas de péril national et qui permet d'éviter d'imposer les objets de première nécessité n'est pas le seul mérite de l'income-tax. Comme il rend possible l'appréciation du revenu total des contribuables, il a permis d'accorder l'exemption ou la réduction du taux de l'impôt aux revenus médiocres. Exemption pour les revenus inférieurs à 4.000 francs, réduction pour les revenus allant de 4.000 à 17.000 francs. D'autre part, des dégrèvements ont pu être prévus pour les charges de familles des contribuables. Aux termes de la

1. *Systèmes généraux d'impôts*, p. 133.

loi des finances de 1909, l'abattement pour charges de famille est de 10 livres par enfant de moins de seize ans, pour les personnes jouissant d'un revenu inférieur à 2.500 francs.

De plus, les revenus du travail sont frappés moins lourdement que les autres revenus (loi de finances de 1907). Enfin un surcroît d'imposition a été établi sur les possesseurs de revenus importants par la supertax créée par la loi de finances de 1909.

LES IMPÔTS DIRECTS EN PRUSSE

C'est aussi sur le principe de l'appréciation directe et de la déclaration qu'est fondé le système des impôts directs de la Prusse.

Einkommensteuer ou impôt sur le revenu. — Pour l'imposition de l'Einkommensteuer, l'article 24 de la loi du 24 juin 1891 dispose : « Tout contribuable imposé déjà pour un revenu de plus de 3.000 marks est obligé de fournir une déclaration pour l'assiette de l'impôt sur l'invitation qui lui en est faite annuellement par un avis publié. Les autres contribuables ne sont tenus de faire de déclaration ou, du moins, ils ne doivent la faire que lorsque l'Administration le leur demande par avis spécial. Ils peuvent d'ailleurs en tout cas fournir spontanément une déclaration. »

Assiette de l'impôt. — Les contribuables consignent

leur déclaration sur des imprimés distribués par les soins de l'Administration, mais si ce mode de procédé est le plus courant, il n'est pas cependant obligatoire ; en effet, la déclaration peut être faite en forme de procès verbal, sous l'affirmation que les renseignements sont établis de la façon la plus consciencieuse. C'est de ce procédé qu'usent les contribuables dans le cas où ils font une déclaration volontaire. Il est aussi d'un usage courant dans les campagnes.

Le premier chiffre que l'assujetti doit faire figurer sur la formule de déclaration, est celui du montant du revenu total dont il jouit en faisant entrer dans ce chiffre les revenus de sa femme et ceux sur lesquels la puissance paternelle lui donne le droit de jouissance ; il doit indiquer ensuite les différentes sources de son revenu ; la loi distingue :

- 1° Les revenus mobiliers ;
- 2° Les revenus fonciers ;
- 3° Les revenus provenant du commerce et de l'industrie ;
- 4° Les profits provenant d'occupations lucratives et les droits à des prestations périodiques de toute nature.

Rentrent dans la première catégorie, les intérêts, dividendes, rentes, parts de bénéfices, profits, résultant d'opérations faites en dehors du commerce et de l'industrie.

Dans la deuxième catégorie sont compris les revenus que fournissent à leur possesseur les propriétés fon-

cières bâties et non bâties, ainsi que les produits que les fermiers tirent de leur exploitation. Les propriétaires doivent faire entrer en ligne de compte non seulement le loyer que leur procurent leurs biens, mais encore les divers accessoires dont ils se sont réservés la jouissance : usage d'un puits, part sur les récoltes.

Les fermiers doivent compter comme produit de leur exploitation non seulement les denrées qu'ils vendent, mais encore celles qu'ils consomment pour leur usage personnel et celui de leur famille.

Les revenus du commerce doivent être évalués conformément aux règles du Code de commerce pour l'établissement du bilan et inventaire.

Les possesseurs de revenus classés dans la quatrième catégorie, doivent déclarer non seulement leur traitement et leur salaire fixe, mais encore les gratifications, indemnités de logement, pourboires, et autres avantages qu'ils retirent de l'exercice de leur profession.

La loi n'exige du contribuable que l'indication pour chaque classe de revenu du montant qu'il en tire. Mais le contribuable est libre de donner des indications plus détaillées. En fait, les contribuables ont pris l'habitude de donner les détails les plus circonstanciés, l'Administration les leur demandant par la suite, s'ils ne les ont pas fournis dès leur première déclaration. Aussi indiquent-ils tous les calculs qu'ils ont dû faire pour obtenir les chiffres qu'ils déclarent comme constituant le montant de leurs revenus, puis les contribuables indi-

quent les charges qui viennent en déduction de leurs revenus : dettes hypothécaires, dettes chirographaires, à l'exception de celles qui ont déjà été comprises dans les frais d'exploitation d'une entreprise commerciale ou industrielle ; dépenses d'entretien, d'assurances, d'amortissement des propriétés, impôts payés à l'État, impôts payés à la commune (ces derniers à raison seulement de la moitié de leur chiffre).

Il y a lieu de déduire aussi les sommes que les contribuables doivent payer en vertu des lois ou des contrats aux caisses d'assurances contre les maladies, les accidents, la vieillesse, l'invalidité, ainsi que les primes d'assurances en cas de vie ou de décès à condition que ces primes ne dépassent pas 600 marks par an.

En dernier lieu, le contribuable indique les dégrèvements auxquels il croit avoir lieu à raison de ses charges de famille.

Taux de l'imposition et réduction d'impôts. — Les revenus inférieurs à 900 marks bénéficient d'une exemption complète ; les revenus supérieurs à ce chiffre sont taxés à raison d'un tarif dégressif qui est de 4 0/0 pour les revenus de 100.000 marks, et qui s'abaisse jusqu'à 0,57 0/0 pour les revenus de 1.050 marks.

Les contribuables sont répartis en classes ; chaque contribuable compris dans la même classe paie le même impôt.

Les revenus compris entre 900 et 1.050 marks	
paient.....	6 marks
Ceux entre 1.050 et 1.200 marks.	9 marks
» 1.200 et 1.300 marks.....	12 marks
etc., etc.	

L'impôt est de 300 marks pour les revenus compris entre 9.500 et 10.500 marks,

A partir de 10.500 marks jusqu'à 30.500, l'impôt augmente de 30 marks par 1.000 marks de revenu ;

De 30.500 à 32.000, de 60 marks par 1.500 marks ;

De 32.000 à 78.000, de 80 marks par 2.000 marks ;

De 78.000 à 100.000, de 100 marks par 2.000 marks ;

A partir de 100.000 marks, de 200 marks par 5.000 marks.

Des réductions d'impôts sont accordées à raison des charges de famille. Le père de famille qui jouit d'un revenu inférieur à 3.000 marks voit son revenu imposable réduit d'une somme de 50 marks par enfant. De plus, il a droit à un déclassement d'un degré s'il justifie qu'il a à sa charge trois personnes (enfant ou autres parents). Le déclassement est de deux degrés si le nombre des personnes à la charge du contribuable est supérieur à quatre.

Les pères de famille dont le revenu est compris entre 3.000 et 6.500 marks ne bénéficient pas de la réduction de 50 marks par enfant, mais ont droit au déclassement à raison de charges de famille.

En outre, les possesseurs de revenus compris entre

900 et 9500 marks peuvent invoquer le bénéfice de l'article 19 de la loi du 24 juin 1891 qui dispose « pour l'établissement de l'impôt, il est permis de prendre en considération la situation particulière de fortune du contribuable lorsqu'elle est de nature à diminuer sa force de production ». Sont considérées comme étant de nature à entraîner un dégrèvement d'impôt : « Les charges exceptionnelles résultant soit de l'entretien et de l'éducation des enfants, soit l'obligation de pourvoir à l'entretien de parents sans ressources, une maladie incurable, l'endettement. » Le contribuable peut, en vertu de l'article 19 précité, obtenir un déclassement d'une, deux ou même trois classes, mais ce dégrèvement ne constitue pas pour lui un droit, c'est une mesure purement gracieuse à la différence des dégrèvements prévus, en faveur des contribuables ayant de 900 à 6.500 marks de revenu.

Contrôle. — L'Administration contrôle les déclarations, ou dans les cas où il n'y a pas lieu à déclaration, cherche à apprécier les facultés des contribuables de la manière suivante : Le conseil municipal de chaque commune est chargé de dresser la liste des personnes qu'il estime devoir être soumises à l'Einkommensteuer et de faire une évaluation de leurs ressources. Pour faciliter l'établissement de la liste nominative, l'article 22 de la loi du 24 juin 1891 dispose : « Tout propriétaire d'un immeuble habité ou son représentant est obligé de donner, au fonc-

tionnaire chargé de dresser la liste individuelle, les noms et professions des personnes qui se trouvent dans son immeuble; les chefs de famille doivent fournir aux propriétaires ou à leurs représentants les renseignements nécessaires sur les membres de leur famille, y compris les sous-locataires et les pensionnaires. »

Pour évaluer le montant des revenus des habitants de la commune, le conseil municipal se sert de la connaissance personnelle que ses membres peuvent avoir de la situation de fortune de leurs concitoyens, ainsi que des renseignements qu'il leur a été possible de se procurer auprès des voisins et fournisseurs. La liste arrêtée par le conseil municipal doit être ensuite soumise à une commission dite d'évaluation préalable. Il existe une commission d'évaluation préalable par commune ou groupe de communes.

Cette commission se compose de membres élus par le conseil municipal et de membres nommés par le maire. Les membres élus sont les plus nombreux; selon que la commission se compose de 5, de 10 ou de 20 membres, ils sont 4, 6 ou 12. Le maire préside la commission.

Lorsque des recherches lui semblent nécessaires pour fixer la situation d'un contribuable, il y fait procéder par des agents appartenant aux cadres de l'Administration.

Dans le cas où la commission estime à son tour qu'il y a lieu de procéder à un complément d'instruction, un membre de la commission est chargé de l'enquête complémentaire.

Les commissaires enquêteurs interrogent qui bon leur semble et, quoique aucun texte légal ne les y autorise, demandent la production des papiers, livres, comptes et notes qui leur semblent utiles pour la fixation de la situation du contribuable. Le travail de la commission de taxation est ensuite soumis au landrath, en ce qui concerne les revenus inférieurs à 3.000 marks et à une commission dite commission de taxation pour les revenus supérieurs à ce chiffre. Le landrath fixe le taux d'imposition des possesseurs de revenus inférieurs à 3.000 marks; pour les revenus plus élevés, c'est à la commission de taxation qu'il appartient de statuer. Cette commission siège à la présidence du cercle; sa composition n'est pas très différente de celle de la commission d'évaluation préalable. Des membres élus et des membres nommés en font partie. Toutefois dans cette commission il y a égalité entre le nombre des membres nommés et celui des membres élus. La présidence de la commission appartient au landrath.

Le landrath, dans le cas où il estime que l'instruction a besoin d'être complétée peut, avant que la commission soit appelée à statuer, procéder à un complément d'instruction, soit par lui-même, soit par l'entremise de fonctionnaires. La loi donne au landrath et aux fonctionnaires par lui délégués les pouvoirs d'investigation les plus étendus. Ils peuvent pénétrer dans les demeures pour vérifier sur place l'état des lieux et la nature des améliorations faites, interroger qui bon leur semble,

obtenir communication par les fonctionnaires de l'État ou des communes de tous livres, actes et documents concernant la situation des revenus des contribuables.

Après que les affaires ont été ainsi instruites, la commission de taxation est appelée à se prononcer. Si les chiffres portés dans la déclaration ne sont pas acceptés, le contribuable est averti, il est tenu de répondre à toutes les questions qui lui seront adressées. En outre, la commission de taxation peut citer à sa barre toute personne dont le témoignage lui semble utile et demander la production des documents administratifs qui n'auront pas été réclamés par le landrath au cours de l'instruction de l'affaire.

Munie de ces divers éléments d'appréciation, la commission de taxation arrête le chiffre de l'imposition des assujettis.

Contentieux. — Les décisions de la commission de taxation peuvent être déférées à une commission d'appel qui est composée, elle aussi, par moitié de membres nommés par l'Administration et par moitié de membres élus. L'élection de ces membres est faite par le conseil provincial. La présidence appartient à un fonctionnaire.

La requête peut être introduite soit par le contribuable, soit par le président de la commission de taxation. Le président de la commission d'appel possède tous les droits d'investigation qui appartiennent aux présidents des commissions de taxation.

La procédure est la même en principe devant la commission d'appel que devant la commission de taxation.

Les décisions du landrath fixant le montant des cotes des contribuables qui jouissent d'un revenu inférieur à 3.000 marks, ne peuvent être déférées à la commission d'appel, depuis la loi du 19 juin 1906 ; devant l'afflux des pourvois, 330.000 en 1903, il fut décidé que ce seraient les commissions de taxation qui, à l'égard des contribuables possédant un revenu inférieur à 3.000 marks feraient fonction de juges d'appel.

Les affaires qui sont soumises aux commissions d'appel peuvent être ensuite déférées au tribunal supérieur administratif pour erreur de droit :

1° Non application ou fausse application de la loi ;

2° Irrégularité dans la procédure.

Ergaenzungssteuer ou impôt sur le capital. — Deux ans après l'établissement de l'Einkommensteuer un nouvel impôt direct, l'Ergaenzungssteuer, fut établi en Prusse. Cet impôt frappe la fortune mobilière et immobilière des contribuables, déduction faite de leurs dettes.

Pour l'imposition à l'Ergaenzungssteuer aucune déclaration n'est exigée du contribuable ; l'Administration usant des renseignements qu'elle possède du fait de l'imposition à Einkommensteuer procède par voie de taxation d'office. Les contribuables peuvent cependant, s'ils le jugent utile, produire des déclarations.

Tarif. — Le tarif de l'Ergaenzungsteuer est de 0,50 0/0. Ce taux n'est atteint que pour les capitaux s'élevant à 200.000 marks, car, comme l'Einkommensteuer, l'Ergaenzungsteuer est calculé à raison d'un tarif dégressif, mais la dégression est moins accentuée pour l'Ergaenzungssteuer que pour l'Einkommensteuer.

Exonération d'impôts. — Sont exempts de l'impôt les contribuables dont le capital ne dépasse pas 6.000 marks, et ceux dont le capital n'est pas supérieur à 20.000 marks, pourvu que leurs revenus ne dépassent pas 900 marks.

Les femmes qui ont des enfants à leur charge, bénéficient de cette exemption, même si leur revenu atteint 1200 marks.

Réductions d'impôts. — Des réductions dans le taux de l'impôt sont prévues pour les possesseurs d'un capital maximum de 32.000 marks qui ont droit à une modération dans le taux de l'Einkommensteuer, et pour les possesseurs d'un capital maximum de 32.000 marks, dont les revenus ne dépassent pas 900 marks.

Assiette de l'impôt et contentieux. — L'impôt est établi par des commissions dites commissions de circonscriptions et commissions d'assiette ; leur composition est analogue à celle des commissions de l'Einkommensteuer.

Les pouvoirs d'instruction de ces commissions sont ceux que possèdent les commissions de l'Einkommens-

teuer. Les voies de recours sont les mêmes que celles qui existent pour l'Einkommensteuer.

Avantages du système fiscal prussien. — Sa productivité est assurément sa qualité primordiale. L'Einkommensteuer, depuis son établissement en 1891, s'est accru dans des proportions considérables.

En 1892, il fournissait au Trésor prussien 156 millions de francs ; en 1900, 217 millions ; en 1907, 312 ; en 1908, 342 et en 1911, 383 millions.

L'Ergaenzunsteuer fournissait 63 millions en 1911.

Ce système d'impôts directs donne actuellement une grande preuve de son élasticité. En effet, c'est à une taxe sur la fortune que le gouvernement pense avoir recours pour couvrir dans une notable mesure le milliard des dépenses militaires extraordinaires que l'Allemagne est en train d'engager.

Outre son élasticité et sa productivité, le système d'impôts directs prussien a l'avantage de permettre de proportionner le taux de l'impôt aux facultés globales des assujettis et à leurs charges de famille. Enfin, du fait du surcroît d'impôts qui pèsent sur les capitaux, il réalise une heureuse discrimination dans l'imposition des divers revenus.

LES IMPOTS DIRECTS EN AUTRICHE

L'impôt basé sur le système de l'appréciation directe existe aussi en Autriche.

Le système d'impôt direct autrichien comprend quatre impôts cédulaires qui portent sur la propriété foncière bâtie et non bâtie, sur l'industrie, sur les traitements, sur les rentes ou intérêts ; et un impôt de superposition qui frappe le revenu du contribuable considéré dans son ensemble.

La propriété foncière est imposée dans des conditions qui sont analogues à celles qui fonctionnent en France.

Impôt sur l'industrie. — L'impôt sur l'industrie offre, au contraire, des particularités fort intéressantes.

Cet impôt est établi d'après des règles différentes, selon qu'il s'agit ou non d'entreprises astreintes à raison de leur statut à la publicité des comptes.

Pour les entreprises qui sont tenues de rendre des comptes, l'impôt est établi à raison d'une déclaration que la direction de l'entreprise doit faire dans les quatorze jours qui suivent l'approbation des comptes.

Cette déclaration doit comprendre le bilan complet, les comptes des profits et pertes ; en outre, doivent être fournis tous les renseignements et documents de nature à établir le chiffre des bénéfices nets.

Le taux de l'impôt est de 10 0/0 du revenu net

avec minimum de 10/00 des capitaux engagés dans l'entreprise.

Le taux s'élève à 12 0/0 pour les sociétés qui distribuent à leurs actionnaires un dividende supérieur à 10 0/0 du capital social, et à 14 0/0 pour celles qui donnent plus que du 15 0/0.

Les autres contribuables assujettis à l'impôt sur l'industrie ne sont pas tenus à déclaration.

Ils doivent fournir avant le commencement de chaque année des renseignements qui doivent porter sur :

- 1° Le genre d'affaires ;
- 2° Le lieu où est exercée l'industrie ;
- 3° L'état et la valeur locative des locaux servant à l'exploitation ;
- 4° Le nombre et l'occupation des employés ou salariés ;
- 5° La nature et la valeur du capital immobilier et du capital d'exploitation ;
- 6° L'état et le nombre des moyens d'exploitation, moteurs, machines ;
- 7° Les circonstances spéciales dans lesquelles se trouve l'exploitation.

La production des livres de commerce n'est pas exigée, mais le contribuable peut offrir de les communiquer aux agents chargés de l'assiette de l'impôt.

Dans chaque district les contribuables sont rangés en quatre catégories à raison de l'importance de leurs impôts.

Il existe pour chaque catégorie de contribuables une commission locale de l'impôt sur l'industrie. Les membres en sont élus directement ou indirectement par les contribuables selon qu'il s'agit des contribuables des 1^{re} et 2^e classes ou de ceux des 3^e et 4^e.

Les commissions locales fixent le chiffre de l'impôt, mais leur décision n'est pas souveraine.

Au-dessus de ces commissions locales fonctionne en effet dans chaque Land une commission d'appel dont le président est nommé par le ministre des Finances et qui se compose de membres qui sont eux aussi à la nomination du ministre et de membres élus par le Landtag et par les Chambres de commerce ou d'industrie.

Les décisions de la commission de Land sont définitives en ce qui concerne les questions de faits, elles peuvent être déférées à la Cour de justice administrative pour vice de forme et violation de la loi.

Impôt sur les traitements et salaires. — L'impôt sur les traitements est à la charge des personnes qui touchent de l'État, des sociétés, des particuliers, un traitement ou des allocations s'élevant à 3.200 florins au minimum. Cet impôt est perçu d'après un tarif progressif variant de 0,4 0/0, à 6 0/0.

Il est perçu par voie de retenue lors du paiement par le débiteur du traitement.

Les sommes retenues dans le mois doivent être ver-

sées au Trésor dans les quatorze premiers jours du mois suivant.

Impôt sur le revenu des valeurs mobilières et créances.

— L'impôt sur les rentes et intérêts frappe les rentes sur l'État, les intérêts des villes, les prêts hypothécaires et autres, les intérêts des comptes courants.

Les fonds d'État autrichiens sont presque tous exempts de l'impôt, en vertu de lois spéciales. Les valeurs étrangères déjà frappées d'un impôt sur le revenu dans leur pays d'origine, ne sont pas imposées.

Le taux de l'impôt est très différent, selon la nature de la matière imposable.

Il est de 1,50 pour les intérêts des dépôts, de 2 0/0 pour les prêts privés, de 10 0/0 pour les emprunts des pays et des villes.

Le contribuable dont le revenu total n'est pas supérieur à 600 florins n'est pas imposé.

L'impôt sur les rentes et intérêts est établi au moyen d'une déclaration de l'assujetti, sauf pour les revenus payés par les caisses de l'État, des pays, des districts et communes, des entreprises tenues de rendre des comptes publics, dans ce cas, l'impôt est perçu par voie de retenue.

Lorsqu'il y a lieu à déclaration, le contribuable peut être invité à justifier les termes de sa déclaration par la production de documents, il peut aussi être appelé pour discuter verbalement les termes de sa déclaration.

Les autorités fiscales qui sont chargées de contrôler ces déclarations et de se prononcer sur les contestations qui peuvent naître au sujet de l'impôt sur les rentes sont les mêmes que celles qui fonctionnent pour l'imposition à l'impôt global sur le revenu.

Impôt sur le revenu global. — L'impôt sur le revenu global ou impôt personnel sur le revenu porte sur tous les revenus soumis aux impôts cédulaires, mais quelques différences sont à signaler quant à la matière imposable.

D'une part, les rentes sur l'État qui ne sont pas en général imposées à l'impôt cédulaire sont frappées par l'impôt personnel sur le revenu ; d'autre part, les charges de famille et la modicité des ressources qui ne sont pas, sauf pour l'impôt sur les rentes, une cause d'exemption ou de modération en ce qui concerne les impôts cédulaires, donnent droit à être exonéré en tout ou en partie de l'impôt personnel sur le revenu.

Le taux varie de 0.6 0/0 à 5 0/0 selon l'importance des revenus.

Les revenus inférieurs à 600 florins sont exemptés.

Lorsqu'un ménage, jouissant d'un revenu de moins de 2.000 florins, comprend, outre la femme, plus de deux membres n'ayant aucun revenu indépendant, on déduit 1/20 du revenu pour chaque membre de la famille en plus de ce nombre.

Lorsque la femme et les enfants travaillent, on déduit

250 florins pour chaque membre qui apporte son contingent au revenu familial.

D'autre part, les contribuables, dont le revenu est inférieur à 5.000 francs, peuvent obtenir des réductions dans le taux de leur imposition à raison des circonstances qui diminuent leurs facultés contributives (maladies, obligation de subvenir aux besoins de parents sans ressources).

Assiette de l'impôt sur le revenu global. — Pour l'assiette de l'impôt, une déclaration est exigée des contribuables dont le revenu est supérieur à 1.000 florins ; les contribuables jouissant d'un revenu compris entre 600 et 1.000 florins ne doivent fournir une déclaration que s'ils en sont requis.

Dans sa déclaration le contribuable doit indiquer :

a) Le revenu tiré de la propriété foncière non bâtie, donnée à bail ou prise à bail, le revenu tiré des industries agricoles ou accessoires, y compris la valeur des produits agricoles employés dans le ménage ;

b) Le revenu tiré des propriétés ou la valeur nette d'utilisation des bâtiments habités par le déclarant lui-même ou laissés sans rémunération à l'usage d'autres personnes ;

c) Le revenu tiré des entreprises et affaires indépendantes, y compris la valeur en argent des produits de l'exploitation employés dans le ménage ,

d) Le revenu tiré des traitements, salaires, pensions

et autres allocations semblables, y compris la valeur en argent des avantages en nature dus à la fonction.

Le contribuable doit indiquer le nom et l'adresse de son employeur ;

e) Le revenu tiré de la fortune mobilière ;

f) Les revenus ne rentrant pas dans les catégories précédentes.

Le revenu imposable est calculé sous déduction des dépenses faites pour obtenir ou conserver ledit revenu (salaires, intérêts de dettes, primes d'incendie, frais de gestion et de conservation des valeurs mobilières).

Il y a lieu de déduire aussi les primes d'assurances sur la vie jusqu'à concurrence d'une certaine somme.

Après avoir fait connaître son revenu net imposable, le contribuable indique quelles sont les charges de famille qui sont de nature à lui faire obtenir une réduction d'impôt ;

En outre des déclarations exigées des contribuables, tout employeur doit fournir chaque année à l'Administration un état de ses employés, salariés ou serviteurs.

Les propriétaires doivent fournir un état de leurs locataires avec indication du montant du loyer payé par chacun d'eux.

Agents chargés de l'assiette. — Munie de ces divers renseignements l'Administration prépare la liste des contribuables. Des citoyens appelés Vertrauensmaenner (hommes de confiance) et qui sont élus par la représen-

tation communale dans les localités de plus de 10.000 habitants et par la représentation de district pour les autres localités coopèrent à la tâche de l'Administration. Les Vertrauensmaenner ont le droit de demander que des personnes qui n'auraient pas été portées sur la liste y soient comprises. Ils peuvent compléter les notices dressées par l'Administration pour chaque contribuable.

Ils peuvent même demander que les notices de l'Administration soient rectifiées. Si l'Administration refuse d'adopter leur manière de voir, la notice du contribuable dont s'agit doit porter l'opinion des Vertrauensmaenner à côté de celle des agents de l'Administration.

Le travail de l'Administration ainsi complété est soumis à une commission d'évaluation. Il existe une commission d'évaluation dans les villes comptant plus de 10.000 habitants, pour les autres localités la commission d'évaluation siège au chef-lieu du district.

Le nombre des membres de la commission d'évaluation est déterminé par le ministre des Finances. Il nomme la moitié des membres de la commission, les autres membres sont élus par les contribuables de la façon dont il est procédé pour les élections municipales, c'est-à-dire que les électeurs sont divisés en trois groupes qui représentent le même chiffre d'impôt et qui ont droit au même nombre d'élus.

A la commission est adjoint un fonctionnaire du ministère des Finances. La commission examine les

divers renseignements concernant la situation des contribuables réunis par l'Administration et les Vertrauensmänner, ainsi que les déclarations qui ont été produites tant par l'intéressé que par ses débiteurs ou ses employeurs; elle peut requérir du contribuable une nouvelle déclaration, le citer à sa barre, afin de fournir tels éclaircissements qui paraissent utiles, entendre des témoins sous la foi du serment et faire procéder à des expertises.

La production des livres n'est pas exigible, et il ne peut être procédé à cette mesure d'instruction que sur la demande du contribuable.

Si la commission estime que le revenu déclaré par le contribuable est trop faible et si elle ne possède pas les documents qui lui permettent d'en apprécier le montant, elle peut l'évaluer en tenant compte des dépenses effectuées par ledit contribuable (§ 214 de la loi).

Les décisions de la commission d'évaluation peuvent être attaquées devant une commission d'appel soit par le contribuable, soit par l'administration. Il existe une commission d'appel par Land.

Les membres de cette commission sont nommés moitié par le ministre, moitié par le Landtag. Le président est à la nomination du ministre.

Les pouvoirs de la commission d'appel sont les mêmes que ceux de la commission d'évaluation; ses décisions peuvent être déférées à la Cour de justice administra-

tive pour fausse application de la loi et pour vice de forme.

L'impôt autrichien a permis de faire peser le poids de l'impôt sur les contribuables en tenant compte à la fois de leur situation de fortune et de leur charge de famille, et il assure au Trésor des ressources qui vont en progressant d'une façon sensible, puisque l'impôt sur le revenu global a en trois ans, 1906-1909, augmenté de plus de 25 0/0 ; il produisait en 1906, 61.612.143 couronnes, et 79.121.247 couronnes en 1909.

L'IMPÔT SUR LA RICHESSE MOBILIÈRE EN ITALIE

Ce ne sont pas seulement les nations de race anglo-saxonne ou germanique, qui ont adopté le principe de la déclaration, il est admis aussi par les pays de race latine.

Aux termes de l'article 14 de la loi italienne du 24 juin 1877, sur l'imposition de la richesse mobilière : « Tout contribuable est tenu de faire la déclaration de ses revenus non fonciers ; lesdits revenus sont classés à raison de leur origine en cinq cédules.

Entrent dans la cédule A les revenus spontanés et permanents : rentes de capitaux, intérêts de prêts hypothécaires, de créances chirographaires. La cédule A est divisée elle-même en deux sous-cédules : A' et A''.

La cédule A' comprend les revenus des emprunts communaux et provinciaux, des titres au porteur et à

revenus fixes des sociétés qui jouissent de garanties et de subventions de l'État; les rentes de l'État étaient comprises dans cette sous-cédule, mais la loi du 29 juin 1906 qui a opéré la conversion du 5 0/0 en 3, 75 0/0 les a déclarées exemptes d'impôts.

Dans la sous-cédule A' rentrent tous les autres revenus de la cédule A.

La cédule B comprend les revenus à la production desquels concourent à la fois le travail et le capital tels que les profits du commerce, de l'industrie, de l'agriculture.

Font partie de la cédule C les revenus produits par le travail seul, à l'exception des traitements et salaires payés par l'État, les provinces et les communes qui sont imposables à la cédule D.

Dans une cinquième cédule rentrent les revenus des métayers.

Le taux de l'impôt est de 20 0/0 pour toutes les cédules, mais tous les revenus ne sont pas imposés pour leur intégralité. En effet, et ceci est la caractéristique du système italien, l'impôt frappe plus légèrement les revenus du travail que les autres revenus.

Les revenus de la cédule A' sont imposés pour leur valeur totale; les revenus de la cédule A'' sont taxés pour les 30/40 de leur montant. Les revenus de la cédule B pour les 20/40; ceux de la cédule C pour les 18/40 et ceux de la cédule D pour les 15/40.

Réductions et exemptions d'impôts. — Des exemp-

tions et des réductions sont accordées à raison de la modicité des ressources des assujettis. Les revenus des cédules B, C, D, sont totalement exemptés si le total des revenus du contribuable ne dépasse pas 400 livres.

Les revenus de la cédule A, quel que soit leur montant, supportent l'intégralité du taux de l'impôt.

Les revenus imposés aux cédules B et C compris entre 400 et 800 livres bénéficient de réductions décroissantes à mesure que s'élève le chiffre du revenu.

Les revenus compris entre 400 et 500 livres ont droit à une déduction de 250 livres ;

Ceux compris entre 500 et 600 à une déduction de 200 ;

Ceux compris entre 600 et 700 à une déduction de 150.

La réduction est de 100 livres pour les revenus allant de 700 à 800 livres.

Quant aux revenus de la cédule D, seuls les revenus de 400 à 500 livres bénéficient d'une déduction de 100 livres.

Assiette de l'impôt. — Les sommes payées par l'État sont perçues par voie de retenue, les autres revenus sont imposés au moyen des rôles nominatifs basés sur la déclaration du contribuable.

Les conseils municipaux dressent chaque année dans la deuxième quinzaine de mai une liste des personnes habitant dans la commune et susceptibles d'être imposées à raison de leurs revenus mobiliers.

Cette liste est envoyée aux agents de l'Administration des contributions directes qui la vérifient et la complètent s'il y a lieu, puis des formules de déclarations sont adressées aux personnes portées sur la liste.

Le 31 juillet, au plus tard, les formules de déclaration doivent être retournées à la mairie.

La déclaration doit faire connaître le montant des revenus par cédulés ainsi que les exemptions ou réductions auxquels on estime avoir droit de prétendre.

Les revenus provenant de capitaux doivent être déclarés tous les ans.

Ceux des cédulés B et C ne doivent être déclarés que tous les deux ans, d'après la moyenne des deux dernières années.

En outre de la déclaration du contribuable il y a lieu à déclaration de la part des provinces, communes, sociétés qui doivent faire connaître les traitements, salaires et pensions, ainsi que les intérêts qu'elles paient ; de même les exploitants d'établissements industriels et commerciaux, tous ceux qui exercent une profession doivent déclarer le montant des émoluments attribués à leur personnel.

Les déclarations sont examinées et modifiées s'il y a lieu par les agents de l'Administration.

Pour procéder à ce travail de contrôle, les agents de l'Administration des contributions directes peuvent, aux termes de l'article 37 de la loi du 24 juillet 1877 :

1° Requérir dans les bureaux publics un extrait des documents dont ils peuvent avoir besoin ;

2° Intimer aux contribuables de comparaître en personne ou par le moyen d'un mandataire légal pour fournir des éclaircissements et des preuves ;

3° Accéder aux locaux destinés à l'exercice d'industries ou de commerces ;

4° Appeler dans les bureaux pour l'interroger tout individu capable de fournir des renseignements ;

5° Inspecter les registres des sociétés anonymes et en commandite par actions ;

6° Se faire présenter les titres constitutifs des revenus en sommes définies ;

7° Tenir compte de la valeur locative de l'habitation du contribuable.

Les contribuables dont la déclaration n'est pas admise sont prévenus.

Il est alors possible auxdits contribuables de présenter leurs observations et de s'entendre avec l'agent de l'Administration pour la fixation de leur cote.

Si le contribuable conteste le montant de la taxe qui après ces négociations lui aura été imposée, il peut porter sa réclamation devant une commission de première instance.

Il y a une commission par arrondissement. Elle se compose d'un président désigné par l'intendant des finances et de quatre membres élus pour deux ans par les conseils municipaux.

L'Administration et les contribuables peuvent appeler de la décision de la commission de première instance devant une commission provinciale qui se compose d'un président nommé par le préfet, et en général de quatre membres dont deux nommés par l'Administration des contributions et de deux élus, l'un par le conseil provincial et l'autre par la Chambre de commerce.

Les questions de faits sont tranchées définitivement par les commissions provinciales, mais les questions de droit peuvent être portées devant une commission centrale qui siège au ministère des Finances et dont tous les membres sont à la nomination du ministre.

Le mérite principal de l'impôt sur le revenu italien n'est pas sa productivité, elle est en effet assez faible, par rapport au taux de l'impôt, 255.833.000 liras en 1908.

Il faut cependant tenir compte de deux faits qui expliquent cette productivité médiocre :

1° L'impôt sur la propriété foncière ne rentre pas dans les cédules de l'impôt sur le revenu ;

2° Depuis la loi du 29 juin 1906 la rente italienne est exempte d'impôt.

Ce que l'on considère généralement comme le principal avantage du système italien, c'est qu'il réalise dans une large mesure la discrimination des revenus en frappant beaucoup plus sévèrement les revenus non gagnés qui ne donnent d'autre mal à leur propriétaire, selon l'expression de Bismarck, que la peine de prendre ses

ciseaux pour détacher ses coupons ou d'écrire une quittance pour toucher l'intérêt de ses créances, que ceux que l'on ne peut obtenir que grâce à un labeur quotidien.

LES IMPÔTS DIRECTS EN ALSACE-LORRAINE

L'imposition d'après le mode de l'appréciation directe existe aussi dans des provinces qui, si elles ne font plus aujourd'hui partie du territoire français, sont de cœur et d'esprit restées françaises.

Au lendemain de la guerre de 1870, les impôts français continuèrent à fonctionner en Alsace-Lorraine. Ce n'est que vers 1892 que s'élaborèrent les projets de réforme. La loi du 6 avril 1892 prescrivit une nouvelle évaluation des propriétés foncières bâties et non bâties. Utilisant les résultats donnés par cette évaluation, la loi du 24 juillet 1895 supprima l'impôt des portes et fenêtres et réforma l'impôt sur la propriété bâtie en en faisant un impôt de quotité dont le taux fut fixé à 4,50 0/0. La loi du 13 juillet 1901 fit à son tour de l'impôt sur la propriété foncière non bâtie, un impôt de quotité dont le taux fut fixé à 3,50 0/0.

L'impôt des patentes fut supprimé par la loi du 8 juin 1896 qui établit à sa place un impôt sur les professions à raison de leur productivité.

Aux termes de l'article 6 de la loi du 8 juin 1896, la productivité d'une profession se mesure d'après le

chiffre qui, dans les conditions normales d'exploitation et sous déduction des frais généraux, peut être pris comme revenu annuel moyen.

La loi du 6 mai 1893, qui avait ordonné une évaluation préalable de la matière imposable et à laquelle la loi de 1896 se réfère, dispose « l'estimation de la productivité des industries a lieu d'après les indices extérieurs et autres données propres à servir de point de repère pour l'appréciation. Il y aura lieu à cet effet de tenir compte du chiffre de la population, des moyens de communication, en tant que ceux-ci influent sur la marche générale des affaires, ainsi que de la nature de la branche de commerce ou d'industrie. En outre, il y a lieu dans l'estimation des industries de prendre spécialement en considération, savoir : le nombre des aides et ouvriers, les locaux et moyens d'exploitation, l'importance et l'étendue de l'affaire et, pour les sociétés en commandite par actions et les sociétés par actions, les bilans et comptes de profits et pertes publiés conformément aux articles 185 *c* et 239 *d* du Code de commerce (art. 4 de la loi du 6 mai 1893).

Aux termes de l'article 13 de ladite loi du 6 mai 1893, les industriels doivent déclarer à la mairie de leur commune :

1° Le nombre de leurs aides et ouvriers ;

2° Les locaux et moyens d'exploitation, particulièrement l'état dans lequel ils se trouvent et la date depuis laquelle ils sont en usage... Les industriels ne sont pas

tenus de faire des déclarations sur le rendement de leurs industries ou de produire leurs livres de commerce.

Pour les sociétés anonymes, les sociétés par actions, les associations coopératives et toutes les entreprises industrielles ou commerciales obligées à la publication de leurs comptes, la loi du 8 juin 1896, article 14, exige la production chaque année de leurs comptes rendus et de leurs bilans ainsi que des délibérations des assemblées générales qui s'y réfèrent.

Assiette de l'impôt. — La fixation des cotes des contribuables est confiée à des commissions.

Les commerces ou industries qui consistent principalement dans la vente immédiate aux consommateurs ou dont l'exploitation est essentiellement locale sont taxés par des commissions d'arrondissement, les autres professions sont taxées par des commissions départementales.

Les commissions d'arrondissement se composent d'un représentant de l'Administration des contributions directes, président; de quatre membres élus par le conseil général; de deux membres nommés par le directeur des contributions directes et choisis parmi les patentables.

A l'exception du président qui, à raison de sa qualité de fonctionnaire, doit pouvoir être déplacé *ad nutum*, les pouvoirs conférés aux autres membres de la commission ont une durée de six ans.

Les commissions départementales se composent d'un fonctionnaire supérieur de la direction des contributions directes, président, de trois membres élus par le conseil général, de trois membres élus par les Chambres de commerce, de quatre membres nommés par le directeur des contributions directes et choisis parmi les patentables.

Les membres des commissions départementales, à l'exception du président, doivent aussi rester en fonctions six ans.

Ces commissions de taxation peuvent, afin de déterminer la situation réelle d'un commerçant ou d'un industriel, faire prendre, par des experts ou autres personnes compétentes, le complément d'informations nécessaire; elles peuvent également faire visiter les magasins et ateliers pendant les heures de travail. Ces visites ne peuvent être faites que par des fonctionnaires de l'État, sauf si le contribuable accepte qu'une autre personne soit chargée de cette mesure d'instruction.

Recours. — Les recours en matière d'impôt professionnel sont d'abord soumis aux commissions qui ont fixé le montant des cotes, ce n'est que dans le cas où elles n'auraient pas fait droit aux réclamations que la voie d'appel est ouverte devant une commission dite commission de revision. Cette commission se compose de sept membres dont trois élus par la délégation d'Alsace-Lorraine et quatre nommés par le Statthalter.

Les pouvoirs de la commission de revision sont les mêmes que ceux des commissions de taxation.

Impôts sur les revenus des capitaux mobiliers et sur les traitements et salaires. — Deux lois, en date du 13 juillet 1901, substituèrent à la contribution personnelle mobilière un impôt sur le revenu des capitaux mobiliers (*Kapitalsteuer*) et un impôt sur les traitements et salaires.

Le *Kapitalsteuer* porte sur les intérêts et autres revenus provenant de capitaux quelconques placés à intérêts, le taux de l'impôt qui est établi selon un tarif dégressif atteint au maximum 3,50 0/0.

Le taux de 3,50 0/0 est atteint à partir d'un revenu de 4.000 marks.

Les revenus inférieurs à 100 marks ne sont pas imposés.

En outre, peuvent être exemptés de l'impôt, les veuves, les femmes divorcées ou séparées, les orphelins de père et les personnes incapables partiellement de se créer des ressources qui ne jouissent pas d'un revenu imposable de plus de 300 marks.

Aux termes de l'article 17 de la loi du 13 juillet 1901, une déclaration est exigée du contribuable : « La fixation de l'impôt sur le capital aura lieu sur la base d'une déclaration en âme et conscience indiquant l'échelle du tarif s'appliquant au contribuable, déclaration que celui-ci ou son représentant légal aura à faire par écrit

ou par procès-verbal devant l'autorité fiscale pour la prochaine période d'imposition dans le délai d'un mois après réception de l'avis à lui adressé à cet effet. »

Les revenus fixes doivent être portés pour leur produit annuel, les revenus variables pour le produit moyen des trois dernières années.

Si l'on demande la déduction d'intérêts passifs ou de charges, la déclaration doit mentionner l'acte justifiant la déduction, ainsi que le nom du créancier, ou créancier dont on est le débiteur.

Pour permettre la vérification de cette déclaration, le contrôleur des contributions directes doit (art. 24 du règlement d'application de la loi du 13 juillet 1901), prendre les mesures nécessaires pour se procurer autant que possible les renseignements utiles, les autorités communales sont tenues de lui fournir tous les renseignements qui leur sont demandés.

Dans les grandes communes, des commissions de recensement d'impôt peuvent être formées à l'effet d'aider le contrôleur à réunir les éléments nécessaires à l'établissement de l'impôt.

Les bureaux de l'enregistrement sont tenus de signaler à l'Administration des contributions les faits dont ils ont eu connaissance et qui sont de nature à modifier la cote des assujettis (art. 34 du règlement).

Munis de ces divers renseignements, le contrôleur, s'il a des doutes sur la sincérité de la déclaration du

contribuable, entre en pourparlers avec lui et cherche à aboutir à une entente.

Ce n'est pas le contrôleur qui fixe la cote des contribuables, cette fonction est dévolue à des commissions d'arrondissement et de département analogues à celles qui sont chargées de l'assiette de l'impôt industriel.

La présidence de ces commissions est généralement dévolue au contrôleur.

Les commissions d'arrondissement établissent la cote des individus jouissant d'un revenu inférieur à 3.000 fr., et les commissions départementales celle des contribuables ayant un revenu supérieur à ce chiffre.

Les commissions ou leur président peuvent demander au contribuable de compléter sa déclaration et de fournir les renseignements et explications utiles.

Si la déclaration du contribuable ainsi que les pièces à l'appui, dit l'article 37, § 6 du règlement, ne sont pas de nature à faire disparaître les doutes que la commission fait valoir contre l'exactitude d'un renseignement donné, la commission pourra donner au contribuable connaissance de ces doutes, afin qu'il soit en état de lever ces doutes par la production des livres, contrats, obligations, quittances d'intérêts.

Pour l'appel il est procédé comme pour l'impôt industriel. Les membres de la commission d'appel du Kapitalsteuer sont nommés comme ceux de la commission d'appel de l'impôt industriel.

La deuxième loi en date du 13 juillet 1901 institua un impôt sur les salaires et traitements.

Comme l'impôt sur l'industrie et l'impôt sur les revenus des capitaux mobiliers, cet impôt est dégressif ; son taux maximum est de 1,90 0/0.

Les contribuables dont le revenu est inférieur à 3.000 marks peuvent obtenir une réduction à raison de charges de famille.

Une déclaration est exigée des contribuables dont le revenu dépasse 2.000 marks, pour les autres il est procédé par voie de taxation.

C'est aux commissions qui sont chargées de l'assiette et du contentieux de l'impôt sur les revenus des capitaux qu'incombent l'assiette et le contentieux de l'impôt sur les salaires ; leurs pouvoirs ainsi que ceux des agents de l'Administration sont les mêmes, qu'il s'agisse de Kapitalsteuer ou de l'impôt sur les salaires.

La réforme fiscale donna d'heureux résultats. Avant d'être accomplie elle avait été l'objet de diverses critiques, notamment de la part de la Chambre de commerce de Strasbourg, mais les faits ne justifiaient pas ces critiques, et elle fut admise sans récrimination par les assujettis.

Les produits donnés par l'impôt sur la propriété bâtie furent si élevés, que le taux de l'impôt fixé d'abord à 4,50 0/0 fut ramené en 1903 à 4 0/0, puis en 1909 à 3,50 0/0.

D'autre part, en 1910, l'impôt sur les professions a

produit 4.800.000 francs, alors que l'impôt des patentes ne donnait en 1897 que 2.486.000 francs.

LE SYSTÈME DE L'APPRÉCIATION DIRECTE EN SUISSE
EN RUSSIE, EN ESPAGNE, AUX ÉTATS-UNIS, ETC.

Au lendemain même de leur affranchissement du joug de l'Autriche, les cantons confédérés eurent recours à l'impôt sur le capital perçu au moyen d'une déclaration des contribuables. Aujourd'hui, dans tous les cantons dont se compose la République helvétique, fonctionne un impôt sur le capital. La déclaration des contribuables sert généralement de base à l'assiette de l'impôt. Dans certains cantons cependant, il est établi par voie de taxation ; il porte dans la plupart des cantons sur l'ensemble des capitaux mobiliers et immobiliers. Quelques cantons, en très petit nombre, n'imposent comme biens mobiliers que les seuls capitaux garantis par hypothèque.

La plupart des cantons possèdent, en outre, un impôt sur le revenu.

Dans certains cantons, l'impôt sur le revenu se superpose purement et simplement à l'impôt sur le capital. Dans d'autres, les revenus d'un bien déjà frappé à l'impôt sur le capital ne sont pas imposés. Le mode d'assiette est le même que celui de l'impôt sur le capital ; c'est par le procédé de la déclaration et exceptionnellement au moyen de la taxation qu'il est établi.

Sans compter les pays allemands qui ont calqué plus ou moins fidèlement leur système fiscal sur les impôts prussiens, le procédé de l'imposition par la méthode de l'appréciation directe existe actuellement : en Russie, en Espagne, en Portugal, en Hollande, dans le grand-duché de Luxembourg, au Danemark, en Suède, en Norvège, en Serbie, au Japon. Les États-Unis ne possèdent pas encore un impôt fédéral sur le revenu, mais il existe dans la plupart des États un impôt sur le capital et dans quelques-uns un impôt sur le revenu. D'ailleurs, l'impôt sur le revenu à titre d'impôt fédéral va bientôt prendre rang parmi les institutions fiscales de la République américaine.

L'impôt fédéral sur le revenu avait existé lors de la guerre de Sécession ; il fut supprimé en 1872. Rétabli en 1894, il fut déclaré inconstitutionnel par la Cour suprême. Sa suppression semblait définitive. M. Jules Roche disait le 6 décembre 1904 : « On n'en a plus entendu parler depuis, il est à présumer qu'on n'en entendra plus parler jamais (1). »

Cette prédiction se trouve aujourd'hui en défaut ; à la suite d'un vif mouvement d'opinion à la tête duquel se mit M. Roosevelt, un amendement fut proposé à la Constitution, dans le but de rendre légal l'établissement d'un impôt sur le revenu. Voté par le Congrès en 1912 et soumis alors à l'approbation des États, cet amende-

1. Débats parlementaires. Chambre, p. 289.

ment vient (févr. 1913) de réunir la majorité nécessaire à son adoption définitive.

En résumé, l'imposition des revenus basée sur l'appréciation directe des facultés des contribuables fonctionne dans la plupart des États modernes.

La Belgique et la France sont les seuls pays qui aient un système d'impôts basé sur la méthode des signes extérieurs.

CHAPITRE III

EXEMPLES TIRÉS DE NOTRE PROPRE LÉGISLATION EN FAVEUR DU PROCÉDÉ DE LA DÉCLARATION

D'ailleurs, font observer les défenseurs de la thèse que nous exposons pour le moment, ce n'est pas seulement l'exemple des législations étrangères qui nous montre que l'introduction du principe de la déclaration peut se réaliser sans difficulté et sans dommage. On peut aussi invoquer notre propre législation.

Beaucoup de nos impôts sont en effet établis à la suite de déclarations. Les exemples sont nombreux. On peut en rencontrer tant parmi nos impôts indirects que parmi nos impôts directs.

Dans un discours prononcé à l'Élysée-Ménilmontant, le 12 août 1881, Gambetta disait: « On dit comment voulez-vous établir un impôt sur le revenu, ce sera l'inquisition; ce sera un impôt d'une vérification intolérable » Je réponds: « Je connais dans notre beau pays de France beaucoup d'impôts qui occasionnent infiniment plus de tracasseries aux contribuables. L'impôt sur les boissons, sur la circulation; l'exercice chez le distilla-

teur et chez le fabricant (1). » — « La déclaration, disait M. Merle, à la Chambre, le 4 juillet 1907, existe partout dans notre régime. »

Rôle de la déclaration en matière d'impôts indirects. — « Comme il y aurait impossibilité matérielle à ce que tous les faits générateurs de l'impôt indirect soient constatés par l'Administration, dit M. Caillaux (2), on oblige les contribuables à des déclarations dont on peut dire qu'elles sont la base du régime.

» Une marchandise est-elle taxée à la consommation, nul ne peut la mettre en mouvement sans faire une déclaration. Un produit est-il imposé à la fabrication, nul ne peut le fabriquer sans des déclarations multiples, incessamment répétées. »

« L'exercice est un système de déclaration contrôlée usité en France pour l'assiette d'un assez grand nombre d'impôts indirects (3). »

L'exercice existe actuellement pour la perception de l'impôt sur les boissons, l'alcool dénaturé, le sel, le sucre et le glucose, le salpêtre, les huiles animales et végétales, l'acide stéarique et les bougies, la dynamite, les cartes à jouer, les chemins de fer, les tramways à traction mécanique, et voitures publiques de terre et d'eau.

Rôle de la déclaration en matière de droits d'enregis-

1. *Discours et plaidoyers politiques*, t. IX, p. 421.

2. *Les Impôts en France*, 2^e partie, p. 3.

3. Jèze, *Cours élémentaire de science des finances*, p. 698.

trement. — L'article 16 de la loi du 22 frimaire an VII dispose : si les sommes et valeurs ne sont pas déterminées par un acte ou un jugement donnant lieu au droit proportionnel, les parties sont tenues d'y suppléer avant l'enregistrement par une déclaration estimative certifiée et signée au pied de l'acte.

M. Allix (1) écrit : « La déclaration contrôlée fonctionne déjà en matière de droit de succession. Ajoutons que l'Administration de l'enregistrement possède dès maintenant pour la recherche de la fraude des pouvoirs « inquisitoriaux et vexatoires », tels qu'une administration fiscale n'en aurait guère besoin de plus étendus pour opérer la constatation directe des revenus imposables.

» Répertoire des notaires, des agents de change, cou-lissiers, etc..., livres et pièces de comptabilité des sociétés, compagnies, assureurs, entrepreneurs de transport, liste communiquée par les banques et sociétés de crédit des valeurs successorales qu'elles détiennent. Dans certains cas, même (quand les héritiers veulent faire déduire de la succession des dettes commerciales), les livres de commerce des particuliers lui passent sous les yeux. »

Et M. Klotz disait, aux termes de l'exposé des motifs d'une proposition de loi qu'il déposa le 12 décembre 1898 sur le bureau de la Chambre des députés : « Il y a

1. *Traité élémentaire de science des finances*, p. 333.

longtemps qu'on l'a dit : par la lecture intelligente et méthodique de nos écritures fiscales, administratives et judiciaires, il serait possible d'établir un inventaire très suffisamment approximatif de la fortune publique et, par suite, le casier fiscal d'un grand nombre de contribuables. »

M. le sénateur Gauthier, dans son ouvrage : *la Réforme fiscale par l'impôt sur le revenu* (p. 196), estime que le casier fiscal des contribuables existe dès à présent en France et ce en vertu d'une circulaire du 29 novembre 1865. Aux termes de cette circulaire, il est tenu un répertoire général divisé en cases ou comptes, ouvert au nom de chaque contribuable, dans les bureaux de l'enregistrement et sur lequel sont inscrits.

1° Toute transmission de propriété, d'usufruit ou de jouissance de biens immeubles (acquisitions, donations, échanges, baux, délivrances de legs, etc.), ou d'actions de la Banque de France et des quatre canaux, et de rentes sur l'État, lorsque ces valeurs sont immobilisées ; les baux sont inscrits au nom du bailleur, et il est fait mention dans la colonne d'observations de la durée des baux et de leur résiliation, s'il y a lieu ;

2° Les constitutions de rentes et titres nouveaux ;

3° Les créances à terme, les prorogations de délai sont mentionnées dans la colonne d'observations ;

4° Les cautionnements en rentes ou en argent des comptables ou autres ;

5° Les commandites et parts d'intérêts entre associés ;

6° Les titres au porteur attribués, à charge de les conserver pendant toute la durée de leurs fonctions, aux fondateurs, directeurs, gérants, administrateurs ou caissiers des compagnies, sociétés ou entreprises ;

7° Les contrats de mariage. Les renonciations à communauté sont mentionnées dans la colonne d'observations ;

8° Les partages ;

9° Les cessions de droits successifs ;

10° Les obligations, actions et parts d'intérêts provenant de successions.

Sont inscrits au passif :

1° Toute aliénation de propriété ou d'usufruit de biens immeubles ou de droits immobiliers (ventes, échanges, donations, successions, etc.) ; lorsque le prix d'une aliénation n'est pas payé au comptant, il est fait mention de l'époque d'exigibilité dans la colonne d'observations ;

2° Les résiliations de baux, lorsque le bail n'a pas été inscrit à l'actif :

3° Les rachats de rentes, les transports de créances, les quittances, les remboursements ou retraits de cautionnements figurant à l'actif ;

4° Les dissolutions de sociétés ;

5° Les transferts, conversions et amortissements de tous autres titres portés à l'actif ;

6° Les testaments et autres dispositions à cause de

mort. — Les révocations de ces actes sont mentionnées dans la colonne d'observations.

M. le sénateur Gauthier estime que ce casier fiscal fonctionne dans des conditions qui n'appellent que quelques précisions pour satisfaire entièrement aux exigences du contrôle pour l'imposition de l'impôt sur le revenu.

La déclaration en matière de droits de douane et de droits d'octroi. — C'est aussi le procédé de la déclaration qui est utilisé pour la perception des droits de douane et des droits d'octroi. C'est en effet par le cri de « vous n'avez rien à déclarer » que l'on vous accueille lorsque vous pénétrez sur le territoire français, de même à l'entrée de beaucoup de villes de France, la même question vous est posée par les employés de l'octroi municipal.

Rôle de la déclaration en matière d'impôts directs. — Enfin, la déclaration fonctionne aussi pour l'assiette de certains impôts directs : taxe sur les chiens, contribution sur les chevaux et voitures, taxes sur les billards.

« Du 1^{er} octobre de chaque année au 15 janvier de l'année suivante, les possesseurs de chien devront faire à la mairie une déclaration indiquant le nombre de leurs chiens et les usages auxquels ils sont destinés (1). »

« Les contribuables sont tenus de faire la déclaration

1. Décret du 4 août 1855, art. 5.

des voitures et des chevaux à raison desquels ils sont imposables et d'indiquer les différentes communes où ils ont des habitations, en désignant celles où ils ont des éléments de cotisation en permanence (1). »

Et la loi du 21 juillet 1897 qui prévoit une exonération ou une réduction de l'impôt foncier en faveur des personnes dont la contribution foncière ne dépasse pas 25 francs, exige que les contribuables qui réclament le bénéfice de cette disposition, déclarent :

1° Qu'ils ne sont pas inscrits au rôle de ladite contribution pour d'autres cotes ;

2° Que la part revenant à l'État sur la contribution personnelle mobilière à laquelle ils sont assujettis dans leurs diverses résidences ne dépasse pas 20 francs.

D'autre part, l'on insiste sur ce que l'imposition basée sur l'appréciation directe des facultés du contribuable fonctionne en fait, sinon en droit, en ce qui concerne la répartition de la contribution mobilière.

« Les commissions locales disposent à peu près librement du contingent de l'impôt mobilier, disait M. Degouy à la commission extra-parlementaire de 1894 ; et c'est en travaillant avec ces braves gens (M. Degouy avait été contrôleur des contributions directes) à la répartition de cet impôt considéré par eux comme un impôt de superposition, c'est en voyant comment ils établissent la seule contribution qui soit

1. Loi du 2 juillet 1862, art. 2.

vraiment à leur discrétion, que j'ai pu me convaincre de la facilité relative avec laquelle l'impôt sur le revenu pourra être établi et de la popularité dont il jouirait dans les campagnes. Le contrôleur lit son rôle. Il dit : Jacques, 10 francs de cote mobilière ; Pierre, 10 francs. Immédiatement il est arrêté par quelque répartiteur qui s'écrie : « C'est vrai, les deux maisons se valent et d'après la loi la cote mobilière devrait être égale pour les deux, puisque les valeurs locatives sont d'égale importance. Mais nous vous prions, Monsieur le contrôleur, de diminuer la cote de Jacques et d'augmenter un peu celle de Pierre. Pourquoi ? Parce que les répartiteurs connaissent admirablement, dans les petites communes, la situation de fortune de chaque contribuable, se préoccupent beaucoup moins de ce que vous appelez les signes extérieurs que de ce qu'ils appellent les moyens des contribuables. Ils savent que Jacques a une nombreuse famille. Ils veulent le ménager par cela même qu'il est dans l'obligation de se loger plus grandement pour ne pas faire coucher pêle-mêle filles et garçons, enfants et vieillards. Ils savent que cet homme a de la peine à nouer les deux bouts. Ils réduisent donc de quelques francs sa cote mobilière et ils ont raison, car c'est la justice même. D'autre part, Pierre occuperait certainement des locaux de plus grande importance s'il avait voulu mettre sa maison en rapport avec sa fortune. Mais, pour une raison ou pour une autre, par habitude ou par avarice, il se complait

sous le toit paternel. Et alors quand il s'agit de lui faire supporter la fraction d'impôt dont Jacques est allégé, vous entendez sortir de la bouche de tous les répartiteurs ce mot illégal, mais profondément juste : « Il peut payer. » Le voilà l'impôt sur le revenu, il est appliqué inconsciemment par les répartiteurs (1). »

Et M. Allix (2) écrit : « Les procédés de constatation directe ne sont pas aussi nouveaux qu'on se l'imagine dans la législation française. En fait, la taxation d'office fonctionne la plupart du temps pour la contribution mobilière. Il est vrai que cette façon d'opérer est illégale et que le contribuable peut réclamer si sa cote dépasse le chiffre qui se dégage de la valeur locative, mais en réalité, combien réclament, combien savent même la façon dont opèrent les répartiteurs. La constatation directe, pour imparfaite qu'elle soit ici, ne soulève donc pas les protestations redoutées. »

Dans ces conditions, soutient-on, le système de l'appréciation directe fonctionnant sans inconvénient en France, pour la perception de nombreux impôts, l'instauration de la déclaration comme base de notre régime d'impôts directs ne constituerait pas une innovation dangereuse, mais une simple extension d'un principe déjà admis ; par suite, il n'y a pas lieu de redouter une réforme fiscale qui aurait pour résultat la substitution de ce mode d'imposition au procédé indiciaire.

1. Procès-verbaux, p. 26.

2. *Op. cit.*, p. 333.

CHAPITRE IV

AVANTAGES QUI, SELON LES PARTISANS DU SYSTÈME DE LA DÉCLARATION, RÉSULTERAIENT DE LA SUBSTITUTION DE CE MODE D'IMPOSITION AU SYSTÈME DES SIGNES EXTÉRIEURS

Grâce à ce procédé, dit-on, ce seraient les revenus et non leur ombre, que l'impôt frapperait. Les inégalités choquantes qui sont la tare de notre régime actuel disparaîtraient. L'impôt barbare des portes et fenêtres serait supprimé; le commerçant qui va être acculé à la faillite n'acquitterait plus le même impôt que son voisin qui fait fortune, et les sources de revenus qui, jusqu'ici, échappent à l'impôt, à raison de la difficulté où l'on est de les taxer par le procédé indiciaire, ne jouiraient plus de cette injuste exemption. La connaissance exacte de la situation des contribuables permettrait de tenir compte de leur situation de famille et d'accorder de larges dégrèvements à ceux qui, ayant assumé la charge d'une nombreuse famille, élèvent pour la patrie, au prix de durs sacrifices, ses défenseurs de demain. Des atténuations d'impôts pourraient être accordées aux contribuables dont l'ensemble des ressources est peu élevé;

dans les tarifs des impôts directs, de façon à remédier à l'injustice des impôts indirects qui pèsent d'une façon excessive sur les classes peu aisées de la nation.

« On ne verra plus, disait M. Renoult à la séance de la Chambre du 3 mars 1909, le propriétaire d'une terre payer un impôt qui serait encore trop lourd pour cette terre, si elle avait conservé sa valeur d'autrefois, alors qu'elle n'a presque plus de valeur ; on ne verra plus les modestes habitants de nos campagnes raréfier les ouvertures de leurs maisons pour ne pas s'exposer à l'impôt des portes et fenêtres dans des conditions trop onéreuses pour eux ; on ne verra plus non seulement l'impôt foncier, mais l'impôt mobilier, l'impôt des patentes, tous nos impôts directs, non pas rétablir l'égalité que trouble si gravement et si profondément l'injustice des impôts indirects, mais accroître encore cette injustice et cette disproportionnalité, parce qu'ils varient de commune à commune, de région à région, de contribuable à contribuable, et que le sens de ces variations est toujours le même, c'est-à-dire qu'il se traduit par une surcharge des plus modestes et des plus miséreux. On ne verra plus non plus le commerçant payer un impôt, non pas sur les bénéfices qu'il réalise, mais sur ceux que d'après l'apparence extérieure de sa boutique il devrait réaliser. On ne verra plus le médecin, l'avocat, payer non pas sur les bénéfices qu'il fait, mais à raison de l'indice du loyer, d'après le nombre des membres de la famille qui vivent autour de lui et d'après les nécessités professionnelles

qui ne sont pas toujours en rapport avec les revenus qu'il retire de sa profession. »

Enfin, les partisans du système de la déclaration estiment que ce mode d'imposition sera capable d'assurer au Trésor les ressources qui peuvent lui être nécessaires, car un régime fiscal reposant sur le principe de l'appréciation directe des facultés des contribuables étant juste et équitable, les contribuables comprendront qu'en acquittant leurs impôts, ils ne font que payer leur légitime part des dépenses nationales et, par suite, ils ne récrimineront pas si la nécessité oblige à relever le taux de l'impôt.

Un impôt basé sur le principe de la déclaration sera, selon l'expression de M. Caillaux que nous avons citée plus haut : « Le volant qui fait défaut à notre machine fiscale. »

M. le professeur Jèze estime qu'un impôt établi à raison des facultés des contribuables directement constatées est seul capable de faire face aux besoins des budgets des États modernes. « Un impôt personnel paraît nécessaire dans les systèmes financiers modernes non seulement parce qu'il réalise mieux la règle de l'uniformité, mais encore parce qu'il est besoin d'avoir un impôt dont le taux puisse être considérablement modifié, augmenté ou diminué, dont le rendement puisse être accru ou réduit dans de vastes proportions suivant les nécessités financières (1). »

1. *Cours élémentaire de science des finances*, p. 667.

Aux arguments d'ordre économique, les partisans du principe de la déclaration joignent des arguments d'ordre philosophique et moral. L'honorable M. Beauquier, aux termes d'une brochure parue en 1899, sous le titre : *la Déclaration de fortune*, faisait observer que si l'on pouvait établir pour chaque citoyen son casier de fortune, comme on a le casier judiciaire, la moralité et la sécurité générale ne pourraient qu'y gagner, car, selon M. Beauquier, ceux qui répugnent à déclarer leur fortune ne méritent pas qu'on les ménage. Ce sont, dit-il, ou des personnes qui ont fait des fortunes subites et scandaleuses par l'agiotage, ou des avares qui cachent leurs millions, ou des gens qui cherchent à abuser sur leur situation exacte. M. Beauquier estime que l'inquisition qui forcerait de telles personnes à avouer leur fortune réelle serait salulaire.

Stuart Mill, dans son ouvrage : *Principes d'économie politique* (t. II, p. 387), écrivait : « Une des maladies sociales de ce pays, est l'usage passé en coutume de maintenir ou d'essayer de maintenir un train de maison qui représente un revenu supérieur au revenu réel. Il vaudrait mieux, dans l'intérêt de ceux qui ont cette faiblesse, que la somme de leurs revenus fût également et généralement connue, de manière à leur ôter la tentation de dépenser plus qu'ils ne peuvent ou de négliger des besoins réels pour des besoins de représentation.

CHAPITRE V

On fait observer en dernier lieu que l'impôt basé sur le principe de la déclaration est celui qui est le mieux approprié à une nation arrivée à un certain degré dans la voie du progrès social. C'est, dit-on, l'impôt qui convient le mieux à une démocratie comme la nôtre. On ajoute que la substitution du principe de la déclaration à celui des présomptions est une conséquence fatale de l'évolution sociale.

« Ce qui semble paradoxal dans notre organisation politique, n'est-ce pas plutôt l'absence de déclaration à la base de l'impôt direct », écrit M. le sénateur Gauthier, dans son ouvrage : *la Réforme fiscale*, page 101.

Dans les principales manifestations de la vie nationale, notre droit public exige l'intervention active du citoyen.

C'est par un acte positif, par une déclaration, qu'il exprime sa volonté d'être inscrit sur les listes électorales pour exercer ses droits souverains et pour choisir le mandataire par lequel il participera à la direction et à la gestion des affaires publiques.

C'est par un acte positif, par une déclaration, qu'il

réclame son inscription sur les listes de recrutement en vue de l'accomplissement du devoir militaire.

C'est par un acte positif, par une déclaration qu'il réclame son inscription aux rôles des actuelles contributions directes, en vue de l'exercice de certains droits civiques. Dès lors, peut-on soutenir, sans heurter les principes du droit moderne, que ce citoyen doive cesser de jouer un rôle actif lorsqu'il s'agit précisément pour lui de revendiquer sa part des charges publiques, « obligation honorable dont nul n'est dispensé, disait le rédacteur de la Constitution de 1793 », lorsqu'il s'agit de l'impôt qui ne peut être établi et levé qu'avec son consentement légalement exprimé ».

M. Zévaès, disait à la tribune de la Chambre le 20 janvier 1909 (1) : « La déclaration n'est pas et ne saurait être, en matière d'impôts, un acte de contrition et d'abaissement : elle est un acte de citoyen libre et c'est dans tous les pays libres, dans tous les pays démocratiques, que le système de la déclaration est le plus usité et le plus pratiqué. »

« L'impôt sur le revenu, écrivait M. Chailley, est par excellence l'impôt des pays arrivés à un haut degré de civilisation (2). »

Le dernier argument qu'invoquent à l'appui de leur il serait possible d'instituer une certaine progression

1. Débats parlementaires, Chambre, p. 42.

2. *L'Impôt sur le revenu*, p. 80.

thèse les défenseurs du procédé de la déclaration est le suivant : Imitant les socialistes qui essayent de démontrer que l'abolition de la propriété individuelle est la conséquence certaine de l'évolution sociale, ils prétendent que l'évolution de nos institutions financières conduit d'une façon inéluctable à la substitution du principe de l'appréciation directe à celui des présomptions.

« A mesure que l'esprit humain perfectionne ses méthodes, écrivait M. Denis, dans son ouvrage *l'Impôt* (p. 227), que les préjugés se dissipent, que la moralité s'élève, on passe à la constatation directe de cette matière imposable que l'on avait recherchée dans les indices. Le génie fiscal enlève une à une les pièces de l'échafaudage d'hypothèses qu'il avait édifié pour interroger directement la réalité. C'est alors aussi que les impôts directs sur les revenus spéciaux et sur les revenus généraux se débarrassent de leur caractère hypothétique, indiciaire, et que se constituent les impôts généraux ou spéciaux sur les revenus réels.

» M. Jaurès, dans un discours prononcé à la Chambre, le 21 mars 1896, développait en termes éloquents cette idée que les peuples voisins ayant adopté le procédé de l'appréciation directe, la force même des choses nous obligerait à agir de même.

» Vous ne pouvez pas, j'imagine, comparer l'Angleterre, où la coutume même est imprégnée d'audace, où la liberté est de tradition, à cette Allemagne unifiée par le fer et le feu et où la révolution elle-même a la marche

disciplinée d'un régiment. Vous ne pouvez pas comparer l'Italie païenne jusque dans son christianisme à cette République américaine, fondée par des puritains proscrits. Vous ne pouvez pas comparer les États-Unis, sans passé profond, sans traditions lointaines, et où les hommes sont tournés tout entiers vers l'avenir, à cette Italie qui, si longtemps, a été obsédée par le fantôme du passé, qui, si longtemps, a sacrifié les conditions précises de sa liberté présente au souvenir chimérique de sa grandeur impériale et qui, pendant des siècles, suivant la grande parole de Quinet, a fait sa demeure du sépulcre de l'Empire romain.

» Vous ne pouvez pas comparer le génie des cantons ruraux de la Suisse au génie commercial de la cité de Hambourg qui, depuis des années, a développé dans la même proportion l'impôt sur le revenu et son activité sur tous les marchés du monde.

» Vous ne pouvez pas comparer le génie si divers de tous ces peuples, les Italiens, les Allemands, les Anglais, les Américains, et pourtant chez tous la même force des choses, les mêmes événements, les mêmes nécessités économiques et sociales ont amené des applications diverses, plus ou moins étendues, plus ou moins profondes, de l'impôt personnel et progressif sur le revenu.

» C'est une des lois fondamentales de la civilisation moderne qu'à mesure que les civilisations se développent les diversités de races deviennent un facteur secondaire

à côté des lois qui gouvernent la civilisation universelle et qui imposent en même temps à tous les peuples les mêmes réalisations, les mêmes doctrines, les mêmes programmes ».

DEUXIÈME PARTIE

MOTIFS INVOQUÉS POUR LE MAINTIEN DE LA MÉTHODE DES PRÉSUMPTIONS LÉGALES

Les motifs que l'on peut invoquer pour le maintien de la méthode des présomptions légales peuvent se classer de la manière suivante :

1° Les défauts de notre système fiscal ne sont pas si graves que certains le soutiennent et l'on peut y remédier sans changer le procédé sur lequel il repose ;

2° La circonstance que le système de la déclaration fonctionne dans les législations étrangères et dans notre propre législation n'implique pas que l'instauration du procédé de la déclaration comme base normale de l'assiette des impôts directs soit possible ;

3° L'utilisation du procédé de la déclaration a toujours comporté de très graves inconvénients ;

4° L'instauration en France du procédé de l'appréciation directe aurait pour conséquence :

a) Des fraudes considérables de la part des contribuables ;

- b)* Une inquisition fiscale intolérable ;
 - c)* Un grand arbitraire dans la répartition de l'impôt ;
 - d)* Des mesures oppressives à l'égard des classes
aisées.
-

CHAPITRE PREMIER

RÉFUTATION DES CRITIQUES DIRIGÉES CONTRE NOTRE SYSTÈME D'IMPÔTS DIRECTS

Si notre système fiscal compte de nombreux détracteurs, des voix autorisées se sont élevées et s'élèvent encore en sa faveur. M. Thiers disait à l'Assemblée Nationale, le 26 décembre 1871 : « Cherchez en Europe une aussi équitable répartition de l'impôt, vous ne la trouverez pas. »

Et M. Ribot, le 10 juillet 1894, s'exprimait ainsi : « Condamner en bloc le système de nos impôts directs, c'est, je crois, une erreur économique, une erreur au point de vue de la justice. »

M. Rouvier, en 1896, disait : « Ce système d'impôts n'a-t-il pas fait ses preuves depuis un siècle, n'a-t-il pas résisté à la guerre étrangère, à la guerre civile, à l'invasion, à l'effroyable rançon qu'il y a moins de trente ans nous avons dû verser aux mains d'un ennemi victorieux. Je dis qu'avant de porter atteinte à un tel système,

ayant de le condamner, il faut réfléchir. Quant à moi, il me paraît digne de respect (1). »

Éloge du système de la contribution mobilière. — M. Leroy-Beaulieu prône en ces termes l'usage d'un impôt sur le revenu global établi d'après le procédé indiciaire.

« Quand le législateur désespère de pouvoir taxer du premier bond l'ensemble des revenus des contribuables; ne voulant pas recourir à l'arbitraire des constatations officielles et se défiant des dissimulations intéressées qu'entraîne la déclaration, le meilleur moyen pour lui de frapper autant que possible les citoyens en proportion de leurs facultés, c'est de mettre une taxe sur les loyers d'habitation. L'importance du loyer est l'indice le moins trompeur de l'importance des fortunes ou des revenus. Dans nos sociétés, qui aiment le confortable et le luxe extérieur, le premier usage que l'on fait en général de sa fortune c'est d'agrandir et d'embellir sa demeure.

» Les adversaires de cette taxe qui sont ordinairement les partisans de l'impôt unique sur le capital ou sur le revenu, ne sont certainement pas à court d'objections ; certaines personnes, disent-ils, par goût naturel, par convenance de famille ou par nécessité professionnelle, mettent à leur loyer une quote-part de leur revenu plus importante que celle qui est d'ordinaire consacrée

1. Débats parlementaires, Chambre, p. 1161.

à cette dépense ; d'autres, au contraire, par simplicité d'habitudes, ou par calcul d'économie, n'affectent à leur loyer qu'une faible part de leur revenu ; les premières seront donc surchargées, les autres, au contraire, seront épargnées par l'impôt.

» Cette objection est spécieuse ; elle démontre qu'en effet l'impôt sur le loyer d'habitation n'est pas parfait et que les esprits confiants, qui sont à la recherche de l'absolue perfection dans les choses fiscales, peuvent rejeter cette taxe comme ne réalisant pas l'idéal. Mais quoique spécieuse, l'objection n'est pas bien solide. D'abord on pourrait permettre au contribuable de fournir la preuve que le revenu présumé d'après son loyer d'habitation est supérieur à celui qu'il a réellement. Il n'y aurait rien d'injuste à demander que celui qui est dans des conditions anormales démontre qu'il y est. Quant aux nécessités professionnelles, comme celles du médecin ou de l'avocat, on pourrait en tenir compte dans l'établissement de la taxe et réduire dans une certaine mesure le taux de l'impôt pour les contribuables que leur profession assujettit à un loyer d'une plus grande importance que celui de la généralité des personnes ayant le même revenu. Ces déductions ou ces adoucissements, toutefois, ne nous paraissent pas bien nécessaires ; le taux de la taxe devant toujours être modéré.

» Il est probable que, au bout d'un certain temps et précisément en considération de l'impôt, chacun adopterait

pour son loyer, comparé à son revenu, une proportion analogue à la proportion légale. Peu de gens voudraient se mettre dans le cas, par ostentation ou par négligence, de payer un impôt qui ne serait pas proportionnel à leurs facultés. Quant aux avares qui veulent frauder le fisc en ayant un loyer au-dessous de ce que leur fortune permettrait, il est clair qu'il est difficile de les en empêcher. Mais d'abord, ce sont des cas anormaux qui se reproduisent dans le système d'impôt sur le revenu perçu par la voie de déclaration du contribuable ou de taxation d'office, après enquête, car toujours un certain nombre de personnes, chez lesquelles prédomine le goût de l'économie à outrance, parviennent à se dérober aux poursuites du fisc. Ensuite on peut dire que ces avares qui économisent ainsi une partie de l'impôt sur les loyers en réduisant leur habitation personnelle, sont ressaisis plus tard par le fisc. Ce qu'ils ne dépensent pas, en effet, ils l'épargnent, de sorte que cette exemption d'impôt qu'ils s'assurent est une sorte de faveur et d'encouragement à épargner. En outre, comme il y a un impôt sur les successions, le revenu épargné par cet avare, au lieu d'être taxé en détail chaque année, le sera en bloc le jour de sa mort, peut-être, il est vrai, dans des proportions un peu moindres. Quoi qu'il en soit, l'État n'aura pas considérablement perdu. »

« Une objection d'une plus grande portée, c'est celle qui reproche à l'impôt sur les loyers de taxer propor-

tionnellement plus les nombreuses familles que les petites, les premières cependant auraient plutôt droit à l'intérêt qu'aux rigueurs du fisc. On pourrait répondre que dans une même ville on peut souvent diminuer son loyer, par conséquent aussi l'impôt, que l'on paye sur le loyer, non pas seulement en rétrécissant son habitation personnelle, mais en changeant de quartier ou d'étage, ce qui n'a rien de préjudiciable à la santé.

» La difficulté est facile à résoudre, il suffirait de tenir compte pour l'assiette de l'impôt du nombre des membres de familles. Un célibataire pourrait être astreint à une taxe un peu plus élevée relativement à son loyer que la taxe qui frapperait un ménage dans les mêmes conditions ; on pourrait réduire la taxe d'après le nombre des enfants mineurs.

« Ainsi, supposons que le taux de la taxe fût de 12 0/0 du montant du loyer pour le célibataire, elle pourrait être abaissée à 10 0/0 pour un ménage et descendre de 1 0/0 par chaque enfant mineur vivant avec les parents »

M. Leroy-Beaulieu ajoute que l'impôt sur les loyers d'habitation a l'avantage de réaliser la discrimination des revenus imposables, car les possesseurs des revenus périssables ou viagers consacrent à leurs loyers une somme moins importante que les possesseurs de revenus perpétuels.

M. Leroy-Beaulieu fait observer en dernier lieu que c'est à tort que l'on soutient que les gens ayant peu de ressources mettent à leur loyer une plus forte quote-

part de leur revenu que les personnes ayant des fortunes importantes. « Presque toutes les catégories de la population parisienne mettent à peu près la même proportion de leur revenu à leur loyer, soit le septième ou le huitième en moyenne ; quant aux fortunes très importantes, la quote-part du revenu consacré au loyer est souvent supérieure à la quote-part du revenu qu'affectent à leur habitation la moyenne bourgeoisie et même quelquefois la classe ouvrière. Il n'est pas rare que les personnes ayant de très grandes fortunes consacrent à leur loyer, tant de ville que de campagne, le sixième, le cinquième, quelquefois même le quart de leur revenu »

Et M. Leroy-Beaulieu conclut ainsi : « Les observations qui précèdent montrent que l'impôt sur les loyers appelé improprement en France impôt mobilier, est l'un des meilleurs qui existent. Il n'est certainement pas parfait, mais on peut le proportionner avec l'importance du revenu ou plutôt des facultés des citoyens avec toute l'approximation possible dans les affaires fiscales (1). »

MM. Boucard et Jèze partagent, avec moins de conviction, toutefois, l'opinion de M. Leroy-Beaulieu.

« Dans ce dernier cas (l'évaluation de la base de la cotisation pour un impôt sur le revenu global), le meilleur procédé pratique semble être le système des présomptions légales d'après les signes extérieurs ; les inconvénients de cette combinaison sont certains : c'est d'abord

1. *Traité de la science des finances*, p. 460 et suivantes.

la complication qui résultera de la multiplicité des présomptions, ensuite l'impossibilité d'aboutir à une évaluation exacte. Tout cela est incontestable, mais en matière d'impôts, il faut savoir se résigner, surtout lorsque l'on fait intervenir des présomptions à un minimum irréductible d'injustice (1).

M. le professeur Gide écrivait, en 1889, dans *la Revue d'Économie politique* : « Si l'on veut établir l'impôt sur le revenu dans un pays démocratique, comme en effet il serait juste de le faire, le mieux serait de chercher le moyen de l'établir d'après certaines présomptions légales fondées elles-mêmes sur des signes extérieurs qui ne dénonceraient rien de plus que ce que chacun peut voir de ses yeux. En d'autres termes, taxer chacun d'après le train de vie qu'il mène et qui est visible pour tous plutôt que d'après ses revenus dont on respecterait le secret, plutôt en raison de ce qu'il dépense que de ce qu'il encaisse. A tant faire en effet que de frapper le revenu, ne vaut-il pas mieux frapper le revenu dépensé que le revenu épargné, puisque le premier ne profite qu'à son propriétaire, tandis que le deuxième profite à la société (2). »

Défense de l'impôt des patentes. — Pour défendre l'impôt des patentes, on fait observer :

1^o Que ce mode d'imposition est celui qui convient le mieux au revenu qu'il est destiné à atteindre ;

1. *Éléments de la science des finances*, p. 650.

2. *Revue d'Économie politique*, année 1889, p. 64.

2° Que les intéressés en réclament le maintien.

4° M. Ribot disait à la Chambre le 13 juillet 1908 :

« Turgot a écrit qu'il ne savait pas ce qu'est le revenu d'une industrie. En effet, qu'est ce donc que l'avoir d'un industriel. Il se compose d'une foule de choses soumises à tous les aléas : des marchandises en magasin ont aujourd'hui telle valeur, demain elles ne vaudront peut-être plus que la moitié ou les deux tiers de cette valeur. Voici des créances, on les croit bonnes, elles seront peut-être détestables demain et non seulement le revenu, mais le capital lui-même aura disparu.

» Turgot résumait sa pensée sous une forme humoristique en disant que cette question de l'impôt sur le revenu industriel lui rappelait la grande question de la soupe des Cordeliers. Elle est à eux, disait-il, quand ils l'ont mangée. De même, l'industriel est sûr de ses bénéfices le jour où il liquide ses affaires et constate qu'à travers toutes les fluctuations annuelles, il lui est resté un capital supérieur à celui qu'il avait aventuré au début. »

M. le professeur Perreau exprimait une opinion analogue : « L'erreur principale du projet Caillaux est de se méprendre complètement sur la nature, sur le caractère spécial des revenus commerciaux et industriels, de s'imaginer qu'ils peuvent être déterminés et évalués par les mêmes procédés que les autres catégories de revenus. En effet, on conçoit à la rigueur la possibilité de taxer par voie de déclaration les revenus plus ou

moins fixes et permanents d'une terre ou d'un capital mobilier, mais qu'y a-t-il de plus incertain, de plus mobile, de plus insaisissable que les revenus industriels et commerciaux. Non seulement ils varient d'une année à l'autre, d'une branche de commerce ou d'industrie à une autre, mais comme ils ne peuvent se constater que par un inventaire, leur physionomie et leur importance varieront nécessairement suivant la manière propre à chaque entreprise d'établir sa comptabilité, d'y inscrire ou non telle créance, tel ou tel amortissement. (1)»

En 1904, la Chambre de commerce de Paris, par l'organe de son président, M. Delaunay-Belleville, faisait observer :

« Les éléments d'un bilan ne sont que des chiffres conventionnellement établis selon les règles variables, dont chacun détermine l'application selon ses intérêts du moment.

« Le résultat du jeu de ces éléments incertains ne peut donc avoir lui-même que le caractère d'une appréciation conventionnelle et non celui d'un résultat concret pouvant servir de base à l'impôt. Le bénéfice commercial énoncé par un bilan, même parfaitement concret, n'a donc aucune valeur réellement objective et n'est que le résultat d'une appréciation ou d'une convention privée que chacun est libre d'établir d'après des consi-

1. Cité par M. Georges Berry le 18 juin 1908. Débats parlementaires, Chambre, p. 1253.

dérations purement personnelles. Dans ces conditions, lorsqu'un négociant se trouvera en face du fisc et avec l'obligation, soit de déclarer ses bénéfices, soit de les justifier par la présentation de ses livres, il pourra dans la plus large mesure régler ses inventaires et ses bilans au gré de ses seuls intérêts sans cesser de se maintenir dans une complète correction et dans une entière régularité d'écriture. Et nous ne parlons ici que des livres régulièrement tenus, d'écritures correctes. Que se passera-t-il si l'on est en face d'un contribuable malhonnête qui a faussé son bilan par un des mille moyens dont il peut disposer à cet effet, par exemple en se constituant des créanciers fictifs ou en n'inscrivant à son inventaire qu'une partie de ses marchandises.

» Quelle procédure imaginera-t-on pour se rendre compte de ces irrégularités. Quelle armée de comptables ne faudra-t-il pas mobiliser, si l'on doit appliquer aux livres de chaque contribuable les vérifications auxquelles les tribunaux de commerce assujettissent les livres des faillis ? »

M. Colson écrit dans son *Traité d'économie politique* (t. IV, p. 200) : « Même pour les commerçants obligés de tenir des livres, la vérification de ces livres ne donnerait qu'une indication très imparfaite des bénéfices réels de chaque année. La connaissance du solde du compte de profits et pertes ne suffit nullement à donner une idée des résultats obtenus dans un exercice. Pour juger si ce solde représente le bénéfice réel, il

faut savoir si l'outillage a été convenablement amorti ; s'il a été amélioré ou s'il a dé péri ; si les amortissements portés en compte ont été insuffisants ou exagérés. Si les marchandises en magasin ne sont pas dépréciées ou si leur cours a haussé. Si les créances douteuses figurent à l'inventaire pour une somme supérieure ou inférieure à leur valeur réelle. Il y a là toute une série d'appréciations infiniment délicates qui peuvent conduire à substituer aux résultats apparents des résultats radicalement différents et sur lesquels un juge compétent ne pourrait statuer qu'après des expertises infiniment minutieuses. Pour les produits tirés de l'exercice des professions libérales, la difficulté est plus grande encore puisque aucune écriture n'est exigée et ne peut l'être pratiquement ; de sorte que le contribuable seul sait ce qu'il a gagné.

» Quant aux agriculteurs qui ne tiennent souvent aucune comptabilité, qui consomment eux-mêmes une partie de leurs produits, dont les terres s'améliorent ou se détériorent par suite d'une action continue presque imperceptible, l'évaluation de leurs bénéfices réels est d'une extrême difficulté et la plupart d'entre eux ne s'en rend compte que d'une façon très imparfaite ». On fait en outre observer que beaucoup de petits commerçants ne tiennent pas de livre de commerce, que par suite, à leur égard, le fisc n'aurait aucune donnée pour contrôler leur déclaration.

2° *Opposition des commerçants et des industriels à*

l'instauration d'un régime fiscal basé sur le principe de l'appréciation directe. — « Il faut bien tenir compte de l'opinion des intéressés, disait M. Ribot à la tribune de la Chambre le 19 décembre 1904. Or, ils ne se plaignent pas; ils aiment mieux leur système de patente, même lorsqu'il les impose davantage, parce qu'ils considéreraient, étant donné nos mœurs, nos traditions, nos idées, comme insupportable de laisser pénétrer le fisc dans leurs affaires, de laisser s'asseoir le représentant du ministre des Finances à un coin de leur bureau, de le laisser exiger l'apport de leurs livres, discuter avec eux les questions d'amortissement, les dépenses, les frais généraux. »

De même M. Aynard disait le 17 février 1908 que la plupart des négociants, des industriels et commerçants français, aiment beaucoup mieux payer une patente même lorsqu'ils perdent, que de venir déclarer qu'ils perdent.

« Vous aggravez une souffrance, vous augmentez la douleur secrète de cet industriel, de ce commerçant qui lutte avec une vaillance, avec une énergie, dont vous ne vous doutez pas, contre l'adversité, qui doit surmonter toutes les difficultés morales ou matérielles, voilant un état où son honneur et sa fortune sont engagés. Vous ne vous doutez pas de la peine que vous lui infligerez en l'obligeant à montrer la situation dange-reuse où il se trouve, s'il ne veut subir une taxation odieuse et dérisoire sur de prétendus bénéfices. La

patente cache tout cela; puisque c'est une sorte d'abonnement. »

Chaque fois que les organes représentatifs du monde du commerce et de l'industrie ont eu à émettre leur avis sur la question de la réforme fiscale, ils se sont déclarés partisans du maintien de la patente. En 1894, le gouvernement consulta les Chambres de commerce sur la question de savoir « s'il est possible de constater directement avec exactitude le montant des revenus professionnels de chaque commerçant ou industriel ». Toutes les Chambres de commerce se prononcèrent pour la négative.

Dé même en 1904 et en 1907, les Chambres de commerce se déclarèrent contre les projets de réforme fiscale. L'Association d'études sociales et fiscales fit paraître en 1908 une brochure intitulée : *Protestation de 1500 syndicats contre le projet Caillaux*.

La protestation émise par la Fédération des commerçants détaillants de France était ainsi rédigée : « Considérant que la réforme part d'un principe faux, qu'elle commence par la déclaration écrite de l'assujetti, continue par la visite domiciliaire et finit par l'inquisition la plus despotique, émet le vœu que le projet de M. le ministre des Finances ne soit pas adopté par le Parlement, ainsi que tout autre projet qui s'écarterait du principe de la proportionnalité ou aurait pour base l'ensemble du revenu en visant la personne et non les signes apparents de la richesse acquise. »

Les Chambres syndicales, industrielles et commerciales de France émirent, en 1908, au cours de leur VI^e congrès, le vœu que le principe des contributions directes actuelles soit maintenu, et que le gouvernement prépare des améliorations en respectant les principes sur lesquels elles sont établies.

L'Économiste français du 29 mai 1909 annonçait que des délégués représentant plus de 800.000 patentés et appartenant aux grandes associations du commerce et de l'industrie s'étaient réunis le 24 mai, et que l'assemblée avait voté un ordre du jour émettant le vœu que les dispositions du projet Caillaux soient écartées par le Sénat. Les motifs donnés à l'appui de ce vœu étaient : « Considérant qu'en amenant soit par la déclaration facultative à laquelle aboutirait une taxation administrative uniquement établie et jugée par des fonctionnaires, cinq millions de cultivateurs et deux millions d'industriels et de commerçants, sans parler des professions libérales, à faire connaître chaque année l'existence de leurs revenus et le secret de leurs affaires, le projet a été fatalement amené à instituer pour la vérification de ces déclarations tout un ensemble de dispositions, de recherches et d'investigations même à domicile empruntées la plupart à une ancienne législation aujourd'hui justement abrogée sous la pression de l'opinion publique et qu'on appelait l'exercice. »

Le système de la patente est approuvé en ces termes par M. Stourm et par MM. Boucard et Jèze.

« Avec une habileté résultant d'une longue élucubration et d'incessantes retouches grâce à une perpétuelle mise au courant, les patentes réussissent sans déclaration, vexation ni inquisition, à organiser pratiquement la plus délicate, certainement, des taxations (1). »

« Dans le cas de l'impôt sur les bénéfices commerciaux, le meilleur procédé pratique semble être le système des présomptions légales d'après les signes extérieurs (2). » Ces auteurs reconnaissent que de même qu'en ce qui concerne l'impôt établi sur le revenu global par le procédé indiciaire, une certaine injustice résultera de l'emploi des présomptions, mais ils estiment que « s'il s'agit de calculer les bénéfices commerciaux sur lesquels sera établi l'impôt des patentes, l'évaluation directe devient un procédé inquisitorial et vexatoire, car cela suppose l'intervention de l'Administration dans les affaires des commerçants, un examen de livres, toutes choses incompatibles avec les besoins du commerce ».

Enfin, l'on invoque en faveur de l'impôt des patentes l'opinion de Gladstone. M. Ribot rappelait le 19 décembre 1904 que le grand homme d'État anglais avait dit : « Si nous avions le régime français des patentes, que nous serions heureux de jeter à l'eau le système de l'income-tax (3). »

Défense de l'impôt des portes et fenêtres. — L'impôt

1. Stourm, *Systèmes généraux d'impôts*, p. 219.

2. Boucard et Jèze, *op. cit.*, p. 649.

3. Débats parlementaires. Chambre, p. 3167.

des portes et fenêtres a lui-même trouvé des défenseurs. Il est établi « sur le signe le plus caractéristique du luxe, du bien-être, de l'importance des habitations », disait M. Thiers, le 26 décembre 1871, et un orateur non suspect aux partisans du système de l'appréciation directe, M. Caillaux, disait le 13 décembre 1904 : « L'impôt sur les portes et fenêtres, dont on dit souvent qu'il est une taxe sur la consommation de l'air et de la lumière, dont on rappelle qu'il pèse d'une façon inique sur les ouvertures des maisons, s'est en réalité sous l'action du temps divisé en trois taxes très distinctes : une partie de la contribution pèse sur les propriétaires, une autre partie pèse sur les locataires, autrement dit les occupants des maisons, et une troisième sur les patentés. Il est très difficile d'indiquer dans quelles mesures l'impôt se répartit entre ces trois taxes. Cependant il est une ville pour laquelle nous avons des données certaines : pour Paris ; le président de la commission de répartition, M. Fontaine, a fait en 1892 une décomposition de la taxe des portes et fenêtres.

Voici ce qu'il a constaté : 42 0/0 de l'impôt atteignent les propriétaires ; 32 0/0 les patentés et le surplus, soit 56 0/0, les locataires. Je fais observer que ces proportions ne peuvent pas être rigoureuses pour toute la France, mais il est bien certain que la proportion pour les propriétaires est en moyenne plus élevée. Pourquoi, parce que l'usage s'est introduit non seulement à Paris, mais dans la plupart des grandes villes, que les proprié-

taires ne recouvrent pas l'impôt des portes et fenêtres sur les petits loyers. A Paris, vous savez qu'on ne le recouvre pas pour les loyers inférieurs à 500 francs, et pour la plupart des grandes villes il en est de même. Donc, la proportion de 12 0/0 que donne M. Fontaine pour Paris, en ne tenant compte que des ouvertures communes, est beaucoup plus élevée pour l'ensemble de la France, et je crois qu'on n'exagère rien en disant qu'elle est de 20 à 30 0/0. Au contraire, il est certain que la proportion de 32 0/0 en ce qui concerne les patentes est exagérée pour toute la France, et qu'on peut hardiment la réduire à 13 ou 20 0/0.

De sorte qu'on pourrait résumer la situation de la façon suivante : 60 0/0 de l'impôt des portes et fenêtres doivent peser actuellement sur les locataires, 25 0/0 sur les propriétaires, 15 0/0 sur les patentés. Quelle va être la conséquence de la réforme ?

La conséquence va être que la généralité des citoyens, étant donné que l'impôt des portes et fenêtres est supprimé, va payer la part des propriétaires et des patentés. Si vous supposez avec moi que la part des propriétaires est de 20 à 25 0/0, l'impôt des portes et fenêtres rapportant, centimes additionnels compris, 404 millions, c'est 25 millions que l'ensemble des citoyens doit payer pour augmenter la rente des propriétaires de maisons.

Quant aux patentés, vous pouvez me dire que la taxe sur les commerçants est très lourde et qu'il serait à propos de l'alléger. C'est entendu, mais qu'allez-vous

dégrever ? Le grand magasin, l'usine aux mille fenêtres étincelantes de lumière, non le petit patentable dont le magasin comporte deux ou trois ouvertures, de telle sorte que le résultat auquel vous aboutirez sera de faire payer par l'ensemble de la nation une partie de l'impôt qui aujourd'hui tombe sur les gros patentables, et une partie de l'impôt qui est à la charge des propriétaires.

M. Truchy, dans son ouvrage déjà cité : *le Système des impôts directs d'État de France*, écrit : « L'établissement par la loi du 21 avril 1832, de taxes réduites pour les maisons de moins de six ouvertures, a fait à beaucoup d'habitations modestes une situation assez favorable ; cela ressort d'une expérience curieuse qui a été faite par l'Administration des contributions directes. Il avait été question, il y a quelques années, de remplacer la contribution des portes et fenêtres par une taxe représentative calculée à raison de 2,50 0/0 du revenu net des maisons, l'Administration a fait application fictive de la taxe à 62.509 propriétés ; elle a constaté que beaucoup de maisons à moins de six ouvertures se trouveraient plus fortement imposées après la réforme qu'avant, et qu'ainsi la contribution des portes et fenêtres avait dans une certaine mesure un caractère progressif ou du moins dégressif (1). »

Réponse au reproche adressé au système d'impôts actuels tiré de ce qu'il omet certaines sources de revenus.

— En ce qui concerne la critique adressée au système

1. *Op. cit.*, p. 76.

indiciaire de ne pas imposer un certain nombre de revenus, M. Stourm fait observer tout d'abord que plusieurs de ces omissions, et les plus considérables par leur chiffre, n'incriminent nullement notre système fiscal, étant volontaire et réparable.

Il en est ainsi notamment de l'exemption dont bénéficient les coupons de la rente française, les traitements et émoluments de fonctionnaires publics, les intérêts de créances hypothécaires, les bénéfices des fermiers.

« L'exemption dont jouissent les fonds d'État nationaux cessera du jour au lendemain, quand le Parlement se croira maître de révoquer la promesse inscrite dans la loi du 9 vendémiaire an VI, et jugera opportun de le faire. Car il y a là une question de bonne foi et d'opportunité. Rien n'est plus facile que de percevoir l'impôt sur la rente par voie de retenue, l'Italie le sait bien et cependant elle y a renoncé. Si, dès lors, la France n'impose sa rente, c'est uniquement parce qu'elle ne croit la chose ni juste ni conforme à ses intérêts.

» De même en est-il des traitements et émoluments des fonctionnaires publics, indemnes aujourd'hui, mais que rien n'empêcherait de frapper d'une retenue si on le voulait, comme il a été fait déjà en l'an VII, jusqu'à l'an IX, puis de 1815 à 1821, de 1831 à 1832 et de 1848 jusqu'en 1849. Seulement, la courte durée de chacune de ces quatre expériences prouve que la mesure soulève des objections d'un ordre supérieur, celle-ci notamment, que le Trésor ne gagne guère à prélever sur ses employés un

impôt qu'il est obligé de leur restituer. Peut-être également deviendrait-il possible de restaurer l'impôt sur les intérêts des créances hypothécaires qu'avaient créé les lois des 10 avril 1848 et du 23 juin 1872, révoquées toutes deux peu de temps après avoir été rendues.

» Enfin, si l'on ne craignait pas de surcharger la terre et de mécontenter l'agriculture, les bénéfices des fermiers seraient aisément l'objet d'une imposition spéciale au moyen, par exemple, d'un supplément forfaitaire à l'impôt foncier, comme le fait en Angleterre la cédule B de l'income-tax (1). »

Quant à l'exemption dont profitent les intérêts des créances chirographaires, les coupons des valeurs étrangères qui ne circulent pas en France, les appointements et salaires, les gains des hommes d'affaires, des artistes, des littérateurs, M. Stourm reconnaît que ce sont là de graves lacunes, mais il ajoute : « Cependant, ne considérant de près ces omissions, les seules reprochables, on ne peut s'empêcher de remarquer qu'elles portent précisément sur les objets entachés de fraude et d'évasion dans tous les pays ; ni l'Angleterre, ni la Prusse, ni l'Italie, ni la Suisse, etc., ne parviennent à retenir d'une façon satisfaisante dans le giron de leurs impôts sur le revenu, les intérêts des prêts chirographaires, les intérêts et dividendes des valeurs payables à l'étranger, les gains variables et incertains des artistes, littérateurs,

1. *Op. cit.*, p. 24.

hommes d'affaires, spéculateurs. Partout les dissimulations signalées portent sur cette classe de revenus fugaces et obscurs (1). »

Réponse au grief tiré de la réalité de notre système fiscal. — En ce qui concerne le reproche adressé à notre système fiscal d'être composé d'impôts réels, M. le professeur Berthélemy fait observer :

« N'est-il pas étrange d'entendre aujourd'hui faire l'éloge d'un système qui permettrait, dans la taxation du contribuable, de tenir compte de sa personnalité ?

» Ne serait-ce pas ouvrir la porte aux plus criantes de toutes les faveurs, aux plus cruelles de toutes les injustices. Quelle forme d'impôt peut être plus odieuse, plus vexatoire, plus brutale, plus insupportable que celle qui crée une relation forcée entre le taxateur tout puissant et dont les évaluations capricieuses pourront se donner libre carrière et le contribuable dont les opinions et les habitudes, autant que la condition et les ressources, pourront être prises en considération quand il s'agira de le mettre au rôle ?

» Nos maîtres autrefois, lorsqu'ils nous expliquaient les mérites particuliers de notre régime fiscal, ne manquaient pas de placer au premier rang la réalité de nos impôts. Les impôts français sont réels, nous disaient-ils, ce qui est une indispensable garantie d'équité. On ne taxe pas la personne, il serait désirable qu'on ne la

1. *Op. cit.*, p. 217.

connût pas ou qu'on la connût le moins possible, et les meilleurs impôts sont ceux où le contribuable n'apparaît qu'après que la contribution a été déterminée (1).

D'ailleurs, ajoute-t-on, malgré son caractère de réalité, notre régime fiscal se prête à la discrimination des revenus et à l'allocation de réductions d'impôts à raison de la modicité des ressources des assujettis ou de leurs charges de famille. »

« Les produits du travail personnel de l'homme se trouvent détaxés ou épargnés aussi généreusement que possible, trop même ; allons-nous rappeler tous les cas où ces produits, en raison de leur importance, pourraient devenir éminemment taxables. Les salaires, en effet, ne payent en France aucun impôt direct ; au début, les patentes avaient bien tenté de taxer les ouvriers, la loi de l'an VII avait imposé sans merci tous les ouvriers travaillant en dehors des ateliers de leur patron. Mais déjà la loi de 1844 dégreva ceux qui travaillaient à façon et qui n'avaient ni compagnon, ni enseigne, ni boutique. Puis des lois postérieures supprimèrent l'une après l'autre ces conditions restrictives, faisant ainsi disparaître des rôles plus de 500.000 prolétaires. Aujourd'hui l'ouvrier isolé, pas plus que l'ouvrier d'atelier et d'usine, même s'il emploie des matières à lui appartenant, même la veuve continuant le commerce du mari avec un aide, ne connaissent plus l'impôt direct. Beau-

1. *Revue de Science et de législation financières*, année 1903, p. 16.

coup des salaires ainsi exemptés dépassent le niveau, 4.125 francs, point du départ de l'impôt sur le revenu en Prusse; quelques-uns dépassent les 4.000 francs, minimum de l'income-tax anglais. Presque tous s'élèvent au-dessus du niveau imposable de la cédula C de l'impôt italien, soit 800 francs passé (1). »

D'autre part, la loi du 21 juillet 1897 a fait une situation privilégiée aux petits propriétaires fonciers, imposés à la contribution des propriétés non bâties, dont l'impôt mobilier ne dépasse pas 20 francs. Décharge complète est accordée des cotes de 10 francs, dégrèvement des trois quarts est alloué pour les cotes comprises entre 10 et 15 francs, le dégrèvement est de moitié pour les cotes comprises entre 15 et 20 francs et du quart pour celles de 20 à 25 francs.

En outre, l'impôt mobilier peut être réparti de façon à accorder des dégrèvements aux petits contribuables.

En effet, aux termes des articles 20 de la loi du 21 avril 1832 et 5 de la loi du 3 juillet 1846, les conseils municipaux peuvent demander qu'une partie du contingent de la contribution personnelle mobilière soit payée sur les ressources de l'octroi et que le surplus soit réparti d'après un tarif gradué à raison de la progression ascendante des loyers sans que toutefois le taux le plus élevé puisse être supérieur à ce qu'il aurait été si aucun prélèvement n'avait été fait sur les recettes de l'octroi.

1. Stourm, *op. cit.*, p. 221.

La loi du 13 juillet 1903 a facilité l'établissement de tarifs progressifs pour la répartition de la contribution mobilière, puisqu'elle a supprimé pour l'établissement de ces tarifs la condition qu'une partie de l'impôt soit prélevée sur les ressources de la commune.

Aux termes de l'article 4 de ladite loi : « Dans les chefs-lieux de départements et dans les communes dont la population agglomérée dépasse 5.000 habitants, les loyers matriciels servant de base à la contribution mobilière peuvent, sur la demande qui en sera faite par les conseils municipaux, être déterminés en déduisant de la valeur locative d'habitation de chaque contribuable à titre de minimum de loyer une somme constante dont la quotité sera fixée par ces assemblées. »

Enfin la loi du 20 juillet 1904, article 4, a autorisé les conseils municipaux qui usent de la faculté prévue par la loi du 13 juillet 1903 à augmenter la somme déduite à titre de minimum de loyer de 1/10 pour chaque personne en sus de la première qui se trouve à la charge du contribuable, sans que toutefois la déduction totale puisse dépasser le double du minimum de loyer.

Réponse au grief d'improductivité. — A la séance du 19 décembre 1904, M. Ribot disait : « Est-il vrai, comme l'a dit M. Caillaux, que nos impôts directs ont perdu toute vitalité, tout ressort intérieur et qu'ils ne suivent plus le mouvement de la fortune publique. En 1891, le taux restant le même, 3,20 0/0, l'impôt foncier

produit 60.340.000 francs ; en 1901, il produit 73.750.000 francs. Le produit des patentes est, en 1894, de 74.426.000 francs et en 1904 de 87.868.000 francs ; la contribution mobilière donne 67.110.000 francs en 1894 ; et 73.530.000 en 1904. Il n'est pas jusqu'à cette malheureuse contribution, condamnée à mort, des portes et fenêtres, qui ne suive d'un pas, et d'un pas même assez rapide, cette marche ascendante ; elle donnait en 1894, 44.275.000 francs ; en 1904, elle a produit 49.360.000 francs, soit 11 0/0 d'augmentation. Quant à l'impôt sur les valeurs mobilières, je n'ai pas besoin de dire qu'il suit exactement le mouvement de la fortune privée. Ce n'est donc pas un système qui manque de souplesse et qui ne s'adapte pas aux oscillations et aux progrès de la fortune publique, celui qui permet à ces contributions de donner 10 0/0 de plus en dix ans. »

Et M. Truchy, qui est cependant un adversaire du principe indiciaire, reconnaît lui aussi que le reproche d'improductivité adressé à notre système indiciaire n'est pas fondé ; en effet, si la part que notre budget demande aux impôts directs est peu élevée par rapport à celle qu'elle demande aux impôts indirects, il ne faut pas oublier que notre budget atteint un chiffre énorme et que par suite le contribuable français est parmi les contribuables du monde un de ceux, le deuxième (le premier rang est tenu par le contribuable espagnol), qui paye le plus d'impôts directs ; d'autre part, il faut tenir compte des centimes additionnels communaux et dépar-

tements qui accroissent, dans une énorme proportion, le poids des impôts directs.

« Il y a pour tout impôt une certaine marge de productivité. Cette marge, dans notre système d'impôts directs, a été accaparée au profit des besoins locaux. C'est un fait remarquable que les centimes additionnels départementaux et communaux ont crû plus vite que le principal et les centimes généraux. De 1838 à 1891, l'accroissement du produit revenant à l'État dans les quatre contributions directes a été de 53 0/0 ; celui du produit revenant aux départements de 181,2 0/0 ; celui du produit revenant aux communes de 467,4 0/0. Rien n'est plus propre que cette constatation à expliquer la force d'inertie qui, dans le budget de l'État, caractérise les impôts directs et surtout les quatre vieilles contributions. On ne peut pas tirer deux moutures du même sac ; l'effort fiscal, en matière d'impôts directs, s'est produit surtout pour le compte des départements et des communes ; il était impossible qu'il s'accomplît avec la même intensité pour le compte de l'État (1). »

On fait, au surplus, observer que la circonstance que les impôts indirects fournissent au budget des ressources plus abondantes que les impôts directs, n'a pas pour conséquence, comme on le prétend, de surcharger les classes peu aisées et de faire peser sur elles un

1. *Op. cit.*, p. 43.

impôt dont le poids aurait dû légitimement être supporté par d'autres.

« Cette vieille croyance de cette improporcionnalité de l'impôt, disait M. Leroy-Beaulieu à la commission extra-parlementaire de l'impôt sur le revenu (1), tient simplement à une fâcheuse classification des impôts, à l'habitude que l'on a de mettre 400 ou 500 millions de taxes directes en face de 2 milliards de taxes dénommées indirectes et qui comprennent d'abord l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières, tous les droits de transmission, tous les droits de timbre qui saisissent les valeurs aussitôt qu'elles se créent. Ces 2 milliards d'impôts, dits indirects, comprennent les taxes sur le revenu des valeurs mobilières, les taxes sur les successions, sur les ventes d'immeubles, enfin une foule d'autres taxes qui, somme toute, constituent des impôts très élevés sur le revenu ou sur le capital. »

Il est bien exact, écrivait, en 1903, dans *la Revue de Science et de législation financières*, M. le professeur Berthélemy, qu'un quart seulement de nos ressources est obtenu des contributions perçues par rôle. Mais il faut remarquer, pour réduire à leur juste portée les arguments qu'on tire du rapprochement des chiffres, que parmi les taxes indirectes, la plus grosse part ne pèse aussi bien que les impôts directs, que sur la

1. Procès-verbaux, p. 23.

richesse acquise en capital ou en revenu. Les droits sur les actes et les mutations, les droits sur les successions, les droits de timbre, l'impôt sur les opérations de bourse, l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières, les droits sur les transports, les droits sur la garantie des matières d'or et d'argent ne sont pas des taxes qui atteignent les pauvres; leur produit total, évalué dans le budget de 1903, dépasse 950 millions.

Considérera-t-on comme des taxes injustes et oppressives celles qui pèsent sur l'alcool ou sur le tabac, les droits sur les cartes à jouer ou sur les bougies?

Les recettes qu'on tire de ces impôts, sur un superflu souvent nuisible, s'élèvent à 860 millions.

Si nous ajoutons ces deux sommes aux 900 millions d'impôts directs perçus pour l'État ou pour les budgets régionaux ou locaux, nous obtenons le chiffre respectable de 2.710 millions, dont la presque totalité ne pèse que sur ceux qui peuvent ou veulent bien payer. C'est la part très large, heureusement, faite à l'idée de la justice dans l'impôt. Mesurons la part de l'injustice. Quels impôts reste-t-il à défendre contre les attaques intéressées des politiciens.

Ceux qui portent sur les boissons hygiéniques, les sels, les sucres et allumettes, cela donne en tout 290 millions, auxquels il convient d'ajouter la partie des douanes et des octrois municipaux perçus sur des denrées de consommation usuelle. Pour cet ensemble seulement, on peut craindre que la justice distributive

soit médiocrement observée; le mal, s'il y a mal, est ramené à des proportions fort restreintes.

Commodité de notre régime fiscal actuel. — Enfin, on fait valoir la situation privilégiée qu'un tel régime fiscal assure aux contribuables français par rapport aux contribuables étrangers.

« Il a fait ses preuves depuis un siècle, en épargnant aux contribuables tous les ennuis d'autres systèmes qui ne peuvent invoquer qu'une supériorité purement théorique et en montrant constamment deux qualités essentielles, qui sont la productivité croissante de l'impôt et la facilité ininterrompue de sa perception, si bien que les contribuables sont généralement en avance pour se libérer (1).

» Il épargne aux contribuables les ennuis, les difficultés, les tentations quelquefois inévitables de fraudes, résultant de la rédaction des déclarations annuelles, ainsi que les inquisitions vexatoires qu'entraîne leur contrôle. A tous les points de vue, un pays où de telles sources de gêne et de démoralisation demeurent supprimées, peut se considérer comme privilégié (2). »

Et M. Truchy estime qu'il faut voir dans cette commodité de l'impôt la raison de notre fidélité au système des signes extérieurs (3).

1. Ducroq, *Cours de droit administratif*, t. V, p. 304.

2. Stourm, *op. cit.*, p. 208.

3. *Op. cit.*, p. 29.

Notre système d'impôts directs constitue un héritage de la Révolution française. — En dernier lieu, on rappelle que notre système d'impôts directs constitue un héritage sacré que nous a légué la Révolution française ; c'est la loi du 18 février 1791 qui a créé la contribution personnelle mobilière ; la contribution des patentes a été pour la première fois organisée par la loi du 2 mars 1791, et l'impôt des portes et fenêtres remonte à la loi du 4 frimaire an VII.

Répudier les principes posés par la Révolution serait commettre un acte téméraire et impie.

M. Thiers disait, le 26 décembre 1871 : « Il arrive trop souvent qu'on oublie que notre système d'impôts est l'œuvre la plus laborieuse, la plus intelligente, la plus équitable de la Révolution française, qu'en France la révolution sociale de 1789 a eu, je ne dis pas pour objet unique, mais pour un de ses objets principaux, pour une de ses conséquences les plus certaines, les plus bienfaisantes, la répartition de l'impôt la plus équitable de beaucoup qu'il y ait dans toutes les sociétés européennes. »

CHAPITRE II

RÉFUTATION DE L'ARGUMENT TIRÉ DE L'EXISTENCE DU PROCÉDÉ DE LA DÉCLARATION

DANS NOTRE PROPRE LÉGISLATION ET DANS LES LÉGISLATIONS ÉTRANGÈRES

Après avoir montré que notre système d'impôts directs n'est pas si défectueux que ses adversaires le soutiennent, les partisans du système indiciaire font observer que la circonstance que le système de la déclaration est utilisé en France pour l'assiette de certains impôts et à l'étranger pour l'assiette d'impôts portant sur le revenu, n'implique nullement que l'utilisation de ce procédé soit possible en France comme base de notre système d'impôts directs.

1^o Différence entre la déclaration en matière d'impôts indirects et la déclaration en matière d'impôts directs

« La vexation de l'impôt sur le revenu revêt une apparence particulièrement insupportable en raison de son caractère intime, dit M. Stourm (1). Ce n'est plus

1. *Systèmes généraux d'impôts*, p. 194.

du tout la même vexation que celle des contributions indirectes, par exemple, poursuivant les chargements de boissons, les dépôts d'allumettes, les tabacs de contrebande, les distillations clandestines, etc., alors que la matière suspecte est limitée, précise et ostensible. Certains commerces, certaines industries, certains actes expressément définis demeurent seuls alors assujettis à la mainmise de la régie, certaines opérations rigoureusement désignées sont seules interdites ou surveillées, tandis que la vexation de l'impôt sur le revenu est, nous le répétons, universelle et intime. Nul n'y échappe, quoi qu'il fasse, à moins de manquer de revenu et encore faut-il qu'il le prouve. Le pays tout entier et non pas une catégorie plus ou moins volontairement adonnée au maniement de l'objet taxé tombe sous le coup des recherches du fisc. Et ces recherches s'exercent sur la matière la plus délicate, la moins ostensible, la plus pénible à révéler » (1).

M. Moreau (2), dans un ouvrage intitulé : *l'Impôt global et progressif sur le revenu*, écrit :

« Ce n'est point une vexation analogue, en effet, à celle qui peut résulter des déclarations exigées, par exemple, chez nous, en matière de douanes, d'enregistrement ou d'octroi. D'abord, il s'agit là d'actes ou d'opérations expressément définis et limités. D'autre

1. *Systèmes généraux d'impôts*, p. 194.

2. Moreau, *l'Impôt global et progressif sur le revenu*, p. 258.

part, la déclaration ne porte dans ces divers cas que sur des faits tangibles d'un contrôle immédiat, aisé, n'impliquant aucune inquisition, aucune intrusion du fisc dans la vie intime du contribuable.

» Aucune comparaison ne peut donc être faite au point de vue de la vexation qui en résulte entre cette déclaration toute spéciale, toute particulière dont use, dans certains cas, notre droit fiscal et celle qu'entraîne l'établissement d'un impôt assis sur l'ensemble du revenu. »

D'autre part, l'on fait remarquer la contradiction qu'il y a à vouloir organiser un système de déclaration contrôlée pour l'assiette des contributions directes, alors que l'exercice en matière de contributions indirectes a donné lieu à des plaintes très vives.

« Vous serez amenés à organiser une sorte d'inquisition dans la fortune de chacun des citoyens soumis à l'impôt, et cela au moment même où vous avez la juste préoccupation de supprimer l'exercice chez quelques-uns, disait M. Cochery, le 11 juillet 1894. »

M. Cochery faisait allusion aux plaintes auxquelles donnait lieu l'exercice auquel était soumis les débitants de boissons.

On sait que la loi du 29 décembre 1900 a supprimé cet exercice.

2° Le caractère du peuple français et l'organisation politique de la France sont très différents du caractère

et de l'état social des peuples qui ont adopté le principe de la déclaration comme base de leur système d'impôts directs.

a) *Différence entre le caractère français et le caractère des peuples qui ont adopté le procédé de l'appréciation directe.* — « Nous repoussons l'introduction dans nos mœurs fiscales, disait en 1884 M. Ballue, d'une innovation dangereuse et qui répugne assurément au caractère français. »

« Aucun peuple aux allures libérales, écrivait M. Paul Leroy-Beaulieu dans *l'Économiste français* du 23 octobre 1886, aux habitudes tolérantes, aux luttes électorales ardentes, au gouvernement changeant, ne pourra se plier à une taxe de ce genre. » — « Il est difficile, disait le rapporteur de la commission extra-parlementaire de 1894, M. Coste, de concevoir que nous parvenions jamais à nous plier à une discipline administrative aussi formaliste que celle de la Prusse. »

« Ce qui n'a pas changé, ce qui ne change pas, et ne changera pas, disait M. Poincaré, à la Chambre, le 12 juillet 1894, c'est le caractère national. Ne comprenez-vous pas que c'est la France qui a rendu à la personnalité humaine dans l'État sa force, sa grandeur et sa dignité, et ne comprenez-vous pas que le peuple qui a donné au monde ces éternelles leçons de philosophie politique a plus que tout autre, par tradition, par instinct de race, par tempérament, par atavisme, si

j'ose dire, le respect de la propriété individuelle, de tout ce qui la garantit, de tout ce qui la protège et la complète, intimité du foyer, droits civils, droits politiques, et liberté privée.»

« Nous sommes nous-mêmes et nous ne sommes pas d'autres, disait M. Charles Benoist, à la séance du 1^{er} juillet 1907. Si j'en avais le temps, j'essayerais de marquer les traits par lesquels nous différons des autres peuples. Je vous montrerais, puisqu'on invoque l'exemple de l'Allemagne ou plutôt de la Prusse, l'exemple de l'Autriche et de la Suisse, ce qu'est le Prussien discipliné, caporalisé, bureaucratisé, fonctionnarisé, fait par les fonctionnaires beaucoup plus qu'il ne fait ses fonctionnaires. Je vous montrerais l'Autrichien, l'Allemand du Sud, mou, soumis, peu résistant, ami de ses aises, jusqu'à tout accepter, je vous montrerais le citoyen suisse, au moins dans les cantons montagnards, très pauvre à l'origine, ne possédant pas de terre, n'ayant que des meubles grossiers, et quelques têtes dans le troupeau communal, incapable par conséquent de connaître d'autre impôt que l'impôt direct sur la personne, pas d'autre que la capitation, impôt des sociétés primitives.

» Pour l'Anglais et pour l'Italien, l'explication est évidemment moins commode ; pour l'Anglais qui a un goût si vif de la liberté, pour l'Italien qui a un sentiment si vif de la personnalité, mais le fait s'explique pourtant.

» Il s'explique, d'une part, par ce que l'income tax eût d'exceptionnel lors de son premier établissement, par la haute idée de l'inviolabilité du domicile et de l'indépendance de la personne qu'a tout Anglais, même le plus humble, par les garanties que donnent aux libres sujets britanniques non seulement les lois, mais les mœurs et comme la moralité ou la mentalité générale de leur pays.

» Pour l'Italien, si je ne craignais de verser dans le paradoxe, je dirais que son indifférence s'explique par l'espèce de penchant que l'individu a en Italie à lutter contre l'État et particulièrement contre le fisc, par le plaisir qu'il éprouve et par le goût national auquel il sacrifie de chercher la « *combinazione* », par la résistance spontanée qu'il oppose aux lois et dans laquelle son individualisme se donne joyeusement satisfaction. »

« Le Français veut avant tout qu'on ne pénètre pas dans son intérieur, que ce soit sa maison privée ou sa maison de travaux, il entend qu'on ne pénètre pas chez lui, disait M. Aynard (1).

» Vous savez que la plus grande incivilité que l'on puisse commettre vis-à-vis d'un Français, c'est de lui demander ce qu'il a ou de chercher à connaître ce qu'il a. Si on adressait la même question à un Anglais, il ne montrerait pas de déplaisir, réalisant ainsi la parole de Montesquieu, que les Anglais n'estiment que deux

1. Débats parlementaires, session ordinaire, 1908, p. 351.

choses : la fortune et le mérite. Si on parlait de semblables choses à un Américain, parfois on n'aurait pas besoin de lui demander quel est le chiffre de sa fortune, il répondrait d'avance ! »

b) *Différence entre l'état politique et social de la France et celui des pays qui possèdent un système fiscal d'appréciation directe.* — M. Jules Roche, aux termes d'un discours prononcé à la Chambre le 5 décembre 1904, exposait « que c'était la grande concentration des fortunes en Angleterre, le régime électoral en vigueur en Angleterre et en Prusse, qui avait rendu possible dans ces pays, l'instauration de l'income-tax et de l'Einkommensteuer.

« C'est une grosse erreur de s'imaginer qu'on peut séparer les phénomènes politiques dans les institutions d'un pays. Les uns correspondent aux autres et le corps social ne peut pas plus que le corps humain être partagé par des cloisons étanches supprimant toute correspondance entre ces divers organes. »

L'income-tax n'est ni votée ni maniée par ceux qui ne la payent point, elle est votée et maniée par ceux qui la payent. En effet, en Angleterre, pour être électeur, il faut occuper une maison d'une valeur locative de 250 francs ; d'autre part, le vote plural est possible pour les personnes qui possèdent des propriétés ou des résidences dans diverses contrées. La répartition de la

fortune n'est pas la même qu'en France. Sur 28 millions 847.000 hectares, 28.750.000 sont possédés par 146.482 propriétaires.

En Angleterre, la moyenne de rente par inscription, en ce qui concerne les consolidés, est de 2.928 francs au lieu de 147 francs en France, en ce qui concerne le 3 0/0. La patente ressort à 51 francs par tête, tandis qu'en Angleterre l'impôt sur le revenu du commerce et de l'industrie ressort, grâce au système des abattements, à 2.000 francs.

En Prusse, plus on paye, plus on vote. Il y a en Prusse deux classes d'électeurs : les électeurs primaires et les électeurs du second degré. Pour être électeur primaire, les conditions sont très larges, il faut avoir vingt-quatre ans, des moyens d'existence établis, n'être pas indigent. Les électeurs primaires se réunissent en nombre déterminé et nomment les électeurs du second degré, les votants. On dresse les listes de ces derniers d'après les registres du percepteur. On peut dire que le percepteur est le grand électeur prussien. Une circonscription électorale a à nommer un député. On prend le total des impôts directs de cette circonscription, mettons 300.000 marks ; on prend la liste des premiers contribuables des plus importants jusqu'à ce qu'on soit arrivé au tiers de l'impôt, c'est-à dire 100.000 marks ; les premiers contribuables, payant ensemble 100.000 marks, forment la première catégorie d'électeurs primaires ; la deuxième catégorie de contribuables payant

les deuxièmes 100.000 marks constituent la deuxième catégorie d'électeurs primaires. Puis tous les autres électeurs payant le dernier tiers des 300.000 marks supposés, même ceux qui ne payent rien, sont rangés en un troisième groupe d'électeurs primaires. De quelque nombre que chacun de ces groupes soit composé, et vous comprenez aisément que le premier groupe est beaucoup moins nombreux que le deuxième, et celui-ci est à son tour plus nombreux que le premier et moins nombreux que le troisième, ces trois groupes nomment un même nombre d'électeurs votants, d'électeurs véritables. L'Einkommensteuer n'est, à aucun degré, dans la main des électeurs de la troisième catégorie qui ne le payent pas ou qui n'en payent qu'une très faible partie et M. Jules Roche, utilisant les renseignements fournis par M. Georges Evert, membre du bureau de statistique de Berlin, dit que les résultats de ce système électoral sont que 214.000 contribuables rangés dans la première catégorie ont autant de droit que les 736.000 électeurs de la deuxième catégorie et que les 5.530.000 électeurs de la troisième.

Si un système d'impôts personnels a pu s'adapter à l'état social de l'Angleterre et de la Prusse, il est incompatible au contraire, dit-on, avec notre organisation sociale.

M. Charles Benoist, à la séance du 1^{er} juillet 1907, s'exprimait en ces termes (1) : « J'aurai le courage de dire

1. Débats parlementaires, Chambre, p. 1595.

qu'il y a deux milieux politiques dans lesquels, selon moi, tout impôt personnel est absolument impossible, c'est la monarchie absolue et c'est la démocratie absolue. C'est le règne du parlementarisme illimité, la dictature du nombre tout-puissant, la domination despotique de la majorité aggravée et empirée de cette conséquence que, par la féodalité qui les lie, les fonctionnaires ne peuvent guère ne pas être complaisants à tous les pouvoirs réguliers et irréguliers. »

M. Colson, dans son *Traité d'Économie politique*, écrit : « L'arbitraire que comporte l'estimation du revenu global d'après la situation générale du contribuable et aussi la détermination particulière du profit de ses entreprises, si l'on se contente d'évaluer le produit des sources connues de revenu de chacun, est déjà grave sous tous les régimes politiques ; c'est lui qui avait rendu si odieuse la taille personnelle de l'ancienne monarchie, laquelle était un véritable impôt sur le revenu. Cette gravité s'accroît singulièrement sous un gouvernement électif. Le favoritisme inhérent à tout pouvoir personnel ne peut s'étendre qu'à un nombre limité d'individus qui approchent plus ou moins directement le détenteur de ce pouvoir, mais, avec le suffrage universel, le détenteur du pouvoir, c'est la majorité de la population et c'est partout que pénétre sa faveur ou son hostilité. Le propre de tout gouvernement issu des suffrages d'une majorité est d'être un gouvernement de parti ; tout électeur donne nécessairement son appui à un camp ou à l'autre à chaque

élection, de sorte qu'ensuite le parti qui a conquis le pouvoir voit inévitablement en lui un ami ou un adversaire. »

C'est pour cela qu'il importe à un si haut degré d'exclure des lois d'un peuple libre tout ce qui peut prêter à l'arbitraire et en particulier de faire reposer l'assiette de l'impôt sur des éléments aussi indiscutables que possible. Or, c'est précisément ce que ne permet pas l'impôt sur le revenu. Si l'on charge des commissions locales émanant plus ou moins directement de l'élection, de dresser les rôles, ces commissions refléteront les passions de la majorité avec le caractère personnel qu'elles revêtent dans les petites agglomérations ou avec les exagérations politiques qui prévalent dans les grandes. Si ce sont des fonctionnaires désignés par le pouvoir central qui procèdent à la taxation, il leur faudra une fermeté bien rare pour ne pas céder à la pression des élus qui soutiennent ce pouvoir ou même à celle des candidats battus dans les circonscriptions que le ministère s'efforcera de conquérir sur l'opposition.

Les disgrâces qu'entraînera quelquefois la simple observation des lois et très souvent la moindre erreur commise au détriment d'un membre de la majorité ou au profit d'un de ses adversaires apprendront bien vite à tous dans quel sens l'agent prudent doit se tromper systématiquement pour être certain de ne pas se tromper accidentellement dans l'autre. Sans doute, il y aura des juges pour réformer les erreurs, mais d'abord les

juges ne pourront point remédier aux faveurs indûment faites aux électeurs influents, puisqu'ils ne seront saisis qu'en cas de désaccord entre le contribuable et l'autorité chargés d'établir l'assiette de l'impôt; puis ils ne pourront dégrever les particuliers surtaxés systématiquement que dans la mesure où ceux-ci fourniront des preuves difficiles à établir; enfin, l'impartialité des juges eux-mêmes sera d'autant plus aisément suspectée ou compromise qu'ils seront plus souvent appelés à statuer sur des litiges ayant une origine politique.

C'est pourquoi un impôt dont la répartition ne repose pas sur des faits matériels faciles à constater, ou sur des évaluations qu'une expertise puisse rectifier, avec rapidité et avec certitude, en cas d'erreur, risque de corrompre et de compromettre tout régime qui fait reposer le droit public sur la seule base rationnelle : le suffrage universel des contribuables.

La fixation d'une taxe sur le revenu d'après un ensemble d'appréciations, par une commission où prédomine l'élément administratif comme en Prusse, peut fonctionner dans un pays où une discipline quasi-militaire assure l'indépendance de tout agent du pouvoir vis-à-vis des administrés; encore faudrait-il voir comment ce régime résisterait à des mouvements d'opinion assez violents pour que le gouvernement craignît sérieusement de se voir ébranlé par les résultats des élections. Partout où le pouvoir est disputé, il courrait les plus

grands risques de devenir un instrument de persécution des minorités (1).

1. Colson, *Cours d'Économie politique*, t. IV, p. 204.

CHAPITRE III

INCONVÉNIENTS DU SYSTÈME DE L'APPRÉCIATION DIRECTE EN PRUSSE, EN ANGLETERRE, EN ITALIE ET AUX ETATS- UNIS.

On fait en outre observer que l'exemple des pays étrangers qui ont adopté le régime de l'appréciation directe devrait, au lieu de nous inciter à les imiter, nous détourner d'un tel mode d'imposition, car les résultats que donnent les systèmes fiscaux de ces pays sont loin d'être satisfaisants. En effet, la fraude, l'arbitraire, l'inquisition sévissent dans les pays qui possèdent un régime d'impôt basé sur le procédé de l'appréciation directe.

L'inquisition en Prusse. — « L'Einkommensteuer va de près, disait M. le professeur Berthélemy à la séance de la Société de législation comparée du 16 janvier 1907, est un impôt barbare, inique, féroce, inquisitorial et dont on ne croirait pas l'acclimatation possible dans un pays civilisé, si on ne connaissait pas l'in vraisemblable docilité du peuple qui s'en accommode.

Les membres choisis parmi les citoyens comme le sont nos répartiteurs, mais beaucoup plus nombreux, sont de véritables agents de police fiscale. Chaque contribuable a son casier financier, révélant les moindres circonstances de son existence privée, susceptibles d'éclairer le fisc sur son train de vie. Si la véracité de ses énonciations est mise en doute, l'un des membres de la commission peut faire une enquête, comme chez nous le distributeur du bureau de bienfaisance va visiter les indigents, ces gens vont au domicile des contribuables, mais ils n'y vont pas pour rendre un service, ils y vont pour soutirer un impôt, ils ont le pouvoir d'interroger qui ils veulent, papiers, livres, comptes, notes ; ils peuvent questionner les fournisseurs, les voisins, les domestiques, les enfants. La commission de taxation peut se faire présenter tout registre, de tout fonctionnaire ; elle peut faire subir à l'accusé tous les interrogatoires qu'elle veut, même avec prestation de serment. Elle n'a pas le droit de recourir à la torture, on en est presque étonné. Une pareille organisation est immorale, odieuse, tyrannique ; elle engendre la délation à tous les échelons de la société.

» Voici un fait qui m'a été personnellement compté par une personne très digne de foi et que je peux ajouter à tous ceux dont les journaux allemands foisonnent :

» Un contribuable, fonctionnaire de l'instruction publique, avait été taxé avec assez de modération. Subi-

tement, on l'augmente de deux degrés, il s'enquiert des motifs de cette augmentation, on a constaté qu'il devait avoir une fortune personnelle non révélée puisqu'il recevait à dîner tous les quinze jours, ce qui n'est pas habituel pour cette catégorie de fonctionnaires. — Mais il recevait des amis intimes. — Non, car on a fumé à ces dîners des cigares de prix. — Comment le sait-on ? Par le marchand qui les vend et qui est taxateur. — Il y a longtemps, dit le contribuable, que cela existe et on aurait aussi bien pu en tenir compte plus tôt. — On ne l'avait pas fait, découvre-t-il enfin, parce que le marchand n'avait rien dit. Mais il a changé de fournisseur et le marchand l'a aussitôt dénoncé (1). »

« Est-il vrai qu'un mari dont la commission voulait doubler l'imposition, écrit M. Stourm (2), apprit de la bouche même des commissaires l'existence de notes très élevées de sa femme chez divers fournisseurs dûment acquittées à son insu. »

L'arbitraire en Prusse. — Au cours de sa communication à la Société de législation comparée, M. le professeur Berthélemy, après avoir cité un passage de *la Gazette de Cologne*, aux termes duquel il était dit que les fonctions de membres de commission d'évaluation sont assez recherchées, parce qu'elles permettent de

1. *Bulletin de la Société de législation comparée*, année 1907, p. 126.

2. *Op. cit.*, p. 129.

connaître la situation exacte et le crédit de ses concurrents et de ses clients, ajoute : « On ne dit pas, mais cela se devine, qu'elles permettent aussi de s'assurer des clients, par la douceur ou la sévérité avec laquelle on évalue. »

M. Fuisting, président du tribunal supérieur administratif prussien, écrivait :

« Si les socialistes démocrates ont fait si facilement des recrues dans les classes moyennes, il faut en chercher certainement en partie les causes dans le mécontentement qui résulte des institutions fiscales » (Cité par Raffalovich, *Économiste français* du 5 septembre 1903).

La fraude en Prusse. — Un article paru dans le *Deutsche Oekonomist* du 3 mai 1902 reconnaît que la fraude est importante, car le train de vie des contribuables prussiens n'est pas en rapport avec les chiffres qui résultent des statistiques officielles.

« Sur une population de plus de 34 millions d'habitants, il n'y en aurait que 279.935 qui posséderaient un revenu de plus de 3.000 à 6.000 et 78.740 un revenu de 6.000 à 9.500 marks.

» Un revenu de 3.000 à 6.000 marks assure à une famille normale de quatre à cinq têtes, plus les domestiques, une existence certainement convenable, mais rien de plus, aucun luxe. Avec un revenu de 6.000 à 9.500 marks, il ne peut être non plus question de dépenses de luxe.

Ce revenu ne peut procurer qu'un certain confort. Pour toutes les autres catégories plus élevées de revenu, la statistique officielle accuse 80.021 contribuables. En comptant toutes les personnes faisant partie de la famille des contribuables, on trouve pour les classes de 3.001 à 6.000 marks de revenu 954.050 personnes, pour la classe de 6.001 à 9.500 marks 251.607 personnes, et pour toutes les autres classes plus élevées 262.873 personnes, soit en tout, sur 34.036.414 habitants, 1.468.535 personnes pour les classes des revenus supérieurs à 3.000 marks. Et maintenant l'on peut, en face de ces chiffres, placer le résultat des observations suivantes : Les théâtres et autres lieux de plaisir sont toujours pleins. En quelque pays que l'on voyage l'été, en Allemagne, en Suisse, au Tyrol, toutes les villes d'eaux et de séjour d'agrément sont remplies d'Allemands. Tous les trains express sont presque complets en première et en deuxième classe. Que l'on compte seulement combien il existe de fonctionnaires de l'État et des communes qui ont plus de 3.000 marks de traitement.

» Il faut encore ajouter à ces fonctionnaires les employés supérieurs des milliers de sociétés par actions, les propriétaires et les employés supérieurs des entreprises privées industrielles et commerciales encore plus nombreuses, les rentiers, les propriétaires, les médecins, les avocats, les professeurs. Il semble que les sommes affectées aux loyers dépassent de beaucoup les disponibilités dont pourraient user, à cet effet, les classes de

3.000 à 6.000 marks, d'où l'on pourrait conclure que l'assiette de l'impôt est mal établie en ce sens que de nombreux contribuables ne seraient pas taxés pour leur véritable revenu. »

L'inquisition en Angleterre. — Gladstone disait, en 1853 : « L'inquisition que cet impôt comporte est un désavantage des plus sérieux. »

M. Hubert Valleroux, aux termes d'une communication à la Société de Législation comparée, disait, le 12 décembre 1906 : « Ce qui irrite surtout les contribuables, c'est de voir les agents de l'Administration pénétrer chez eux, se faire montrer leurs livres et, au besoin, interroger leurs ouvriers après leur avoir fait prêter serment sur la Bible singulièrement respectée en Angleterre, afin de contrôler par leurs dires les déclarations du patron. Et l'on a vu des ouvriers congédiés par leur patron pour avoir dit la vérité, en exécution de leur serment. Il semble toutefois résulter des documents que j'ai entre les mains, ajoutait M. Valleroux, que l'hostilité est actuellement moins vive. Est-ce parce que les fonctionnaires fiscaux ont adouci leur procédé ou parce que les assujettis s'y habituent, car l'on s'habitue à tout, même aux vexations et à l'injustice et parce qu'ils sentent l'inutilité de leur plainte. » D'après M. Leroy-Beaulieu, les plaintes que soulève l'impôt ont subi une augmentation depuis 1906.

« Les Chambres de commerce britanniques, notam-

ment celle de Birmingham, en 1910, et celle de Londres, en 1911, ont fait d'énergiques protestations contre les méthodes suivies pour l'assiette et le recouvrement de l'impôt. Ces protestations atteignent l'impôt lui même qu'elles déclarent très impopulaire. Ces réclamations très vives et très précises s'étendent à un grand nombre de points.

» La Chambre de commerce de Londres, en 1911, a publié à ce sujet un rapport étendu, qui a les allures d'un manifeste ; ce qui donne à ce document une signification particulière, ce n'est pas seulement que ce corps représente l'ensemble des négociants et industriels de la métropole et l'élite de ceux de l'Empire britannique, c'est aussi que, avant de formuler ses plaintes, la Chambre de commerce de Londres s'est livrée à une véritable enquête dans le Royaume-Uni. Elle envoya une série de questions aux Chambres similaires et aux principaux négociants et industriels des 50 cités les plus importantes du royaume. Elle reçut 530 réponses ; on est donc en droit de dire que le rapport qu'elle a rédigé représente l'opinion du monde commercial et industriel britannique tout entier.

» Une des premières questions, la plus importante au point de vue moral, que posait la Chambre de commerce de Londres, dans son enquête, concerne la communication des livres de commerce ou plus exactement peut-être des bilans que l'administration de l'income-tax exige actuellement d'une façon très fréquente des contribuables.

Il paraît qu'avant l'an 1900 la communication de ces « balances sheets » était quasi-inconnue dans la Grande-Bretagne et que, jusqu'en 1907, elle n'avait aucun caractère général.

» On comprend que lorsque l'impôt sur le revenu était à des taux excessivement modiques : de 0,80 à 1 1/2 ou 20/0, ce qui a été le cas pendant une trentaine d'années, de 1860 à 1890 environ, l'Administration ne se montrait pas inquisitoriale ; elle s'en remettait volontiers aux déclarations des contribuables. Mais l'impôt ayant été porté en pleine paix à 1 sch. 2 pence par livre, soit 5,70 0/0, l'Administration est beaucoup plus rigoureuse et plus intrusive.

» Sur les 530 réponses à son questionnaire que la Chambre de commerce de Londres a reçues, il s'en trouve 389 qui déclarent que l'administration de l'income-tax a requis la communication de « balance sheets ».

» Notez que cette administration n'a aucunement le droit positif de faire cette réquisition ; elle ne peut exiger légalement cette communication, mais elle a des moyens de pression dont elle use. Parmi les 389 cas où la communication des livres fut demandée, il y en a 78 où elle fut refusée. Mais voici le procédé d'intimidation dont use l'Administration : dans 26 cas, l'Administration déclara aux contribuables qui refusaient de produire leurs livres ou bilans, qu'elle ne leur accorderait aucune déduction pour amortissement.

» Un autre point qui, au point de vue matériel, a une importance encore supérieure, a préoccupé la Chambre de commerce de Londres : c'est l'insuffisance et l'arbitraire des déductions accordées par les agents de l'income-tax pour l'amortissement. »

Et M. Leroy-Beaulieu conclut :

« Après soixante-dix ans de pratique continue de l'impôt sur le revenu, voici qu'il est constant qu'en Angleterre il s'élève contre cet impôt, de la part des mandataires les plus élevés du commerce britannique, les plaintes les plus vives, les critiques les plus nombreuses et les plus précises. On déclare que cet impôt est très impopulaire, qu'il n'atteint pas le revenu réel, qu'il impose au contribuable toute sorte d'avanies (1). »

La fraude en Angleterre. — Aux termes de leur rapport général pour la période allant de 1856 à 1869, les commissaires du revenu intérieur écrivaient : « Nous avons souvent appelé l'attention de Vos Seigneuries (les Lords de la Trésorerie) sur les dissimulations considérables qui se produisent à l'occasion de la cédule D, au moyen de déclarations frauduleuses. Chaque année, nous prenons les délinquants en flagrant délit et nous trouvons sans cesse des preuves nouvelles des abus qui se commettent par tout ce que nous recevons journellement de restitutions anonymes au Trésor. Mais, c'est tout récemment seulement, que nous avons pu nous rendre

1. *Traité de la science des finances*, t. 1, p. 620.

compte des pertes que ces fraudes faisaient subir à l'État. Dans ces derniers temps, la démolition d'un grand nombre de maisons par le bureau métropolitain des travaux publics a donné lieu à un nombre considérable de demandes d'indemnités : 200 ont été examinées par nos agents et dans 80 cas des surcharges d'impôts ont été faites et acceptées. Les déclarations des parties pour l'income-tax avaient été de 73.643 livres et les revenus déclarés pour expropriation dont nous avons constaté l'exactitude de 171.370 livres ; de toutes les enquêtes que nous avons faites, il résulte que 40 0/0 des commerçants ont fait des déclarations notablement inférieures à leurs revenus réels, les grands commerçants ne sont pas plus innocents ni plus scrupuleux. »

« Nous avons puisé dans des statistiques officielles quelques chiffres permettant une évaluation des fraudes qui se produisent dans les revenus mobiliers, dit M. Ingenbleck (1).

» En compulsant le *Blue Book* publié pour 1906 par l'*Inland Revenue Board*, nous avons constaté, par exemple, que la rente belge n'est possédée en Grande-Bretagne que pour un capital correspondant à 385 livres de revenu : c'est ce chiffre seulement que le fisc est parvenu à atteindre par l'income-tax.

» La situation est plus extraordinaire encore en ce qui concerne la rente française, à en croire les fonction-

1. *Impôts directs et indirects sur les revenus*, p. 289.

naires anglais, aucun titre de la République n'aurait franchi le détroit. »

Les dépositions qui eurent lieu lors de la réunion de la commission de 1904, montrèrent que la fraude était assez importante. Si le banquier Schuster déclarait : « Qu'en ce qui concerne la cité de Londres, on peut dire que, somme toute, les déclarations sont très loyalement et honnêtement faites » cet optimisme n'était pas partagé par tous les commissaires et toutes les personnes qui furent entendues par la commission; M. Richtie déclarait « qu'il est de notoriété publique que l'évasion de l'income-tax due en vertu de la cédula D est de pratique courante ».

M. Stoolley soutenait que le département possède la preuve qu'on opère impunément pendant de longues périodes d'années des déclarations manifestement insuffisantes ou même pas de déclaration du tout.

Inquisition en Autriche-Hongrie. — « On ne saurait nier, dit M. Marcé, aux termes de sa communication à la Société de Législation comparée, que la perception de la personalein kommensteuer comporte une bonne dose de vexation; cela résulte de la lecture de la loi comme de notre enquête (1). »

M. Marcé cite une lettre d'un Français qui a habité l'Autriche pendant plusieurs années. « Je ne crois pas que

1. *Bulletin de la Société de Législation comparée*, année 1907, p. 409.

le public français se plierait aussi facilement que l'Autrichien aux exigences et inquisitions fiscales ; cet impôt est vraiment vexatoire. »

Le correspondant de M. Marcé indique les formalités que le contribuable doit accepter et que nous avons exposées plus haut et il conclut : « Je ne crois pas que le Français se laisserait mener comme cela ; il faut le caractère bon enfant de l'Autrichien. En tous cas, c'est l'inquisition et la révélation de vos affaires qui, en somme, ne regardent que vous ; si vous êtes gêné, que vous empruntiez sur hypothèque ou autrement, toute la ville le sait et il vous faut prouver cela à l'agent du fisc. »

Fraudes en Autriche. — Au sujet des fraudes en Autriche, M. Marcé disait :

« Le contribuable autrichien est souvent un fraudeur et c'est là un des points faibles du système. Le conseiller Meyer, fonctionnaire important du ministère des Finances, qui est le collaborateur principal du projet de loi devenu la loi de 1896 et qui en a dirigé l'application, ne saurait être suspecté de partialité en jugeant les résultats de son œuvre. Ce professionnel si autorisé, reconnaît, en 1899, que les dissimulations de revenu sont épidémiques.

Elles l'étaient déjà sous l'empire de la loi de 1849. Le ministre des Finances l'a proclamé dans l'exposé des motifs du projet de loi qui est devenu la loi de 1896, ce qui infirme, soit dit entre parenthèses, l'optimisme

relatif des statistiques officielles du ministère des Finances de Vienne relatées dans une publication de notre ministère des Finances de 1894.

Depuis 1896, les mœurs fiscales se sont-elles modifiées ?

Voici ce que dit sur ce point le conseiller Meyer dans son très remarquable article paru en 1899 sur les premiers résultats de l'impôt personnel sur le revenu : « Le côté moral a fait des progrès, l'opinion que l'impôt personnel sur le revenu est un impôt juste se répand et personne ne pense qu'il ne doit pas le payer ; à dire vrai, cette opinion n'a pas encore pour résultat de faire déclarer à chaque contribuable devant la commission la vérité pure, cet idéal existe, mais l'expérience prouve qu'il n'est jamais atteint. Cependant, et cela est le progrès le plus important, tandis que, précédemment, personne ne disait et ne pouvait dire la vérité, il y a des milliers de contribuables qui ont rempli en conscience et complètement leur devoir et qui, à bon droit, demandent que les autres contribuables soient taxés de la même façon qu'eux-mêmes. Les organes de l'assiette de l'impôt, les membres des commissions y contribuent directement, soit dans l'exercice de leurs fonctions, soit par leur influence morale, tandis qu'autrefois l'administration financière avait seule à lutter contre tous. Puissent les femmes (*sic*) et les hommes, qui ont contribué honnêtement et en conscience à l'exécution de la réforme, ne pas regretter d'avoir donné le bon exemple

aux autres et puissent ceux ci les suivre bientôt dans cette voie. »

M. Marcé se demande si le vœu du conseiller Meyer a été exaucé, il ne le croit pas : à l'appui de cette opinion, il cite divers passages d'un ouvrage du Dr von Wieser, professeur à l'Université de Prague.

M. de Wieser, après avoir fait observer que les sanctions pénales laissent à désirer ajoute : « Mais telles qu'elles sont, ces sanctions n'ont encore été qu'à peine employées bien qu'il ne manque pas de contraventions certaines. » Un fonctionnaire me disait à ce sujet : « Nous n'aurions pas le temps de punir... » Souvent, quand on n'est pas en public, on peut entendre le regret d'avoir été assez sot pour faire une déclaration exacte quand on sait maintenant que tant d'autres ont fait des déclarations tout à fait insuffisantes et sans encombre.

M. Marcé, après avoir toutefois cité la préface d'un ouvrage rédigé par des fonctionnaires de l'Administration des finances, les Dr Oskar Mann et Jedlicka et une lettre du baron de Storck, président des coopératives agricoles d'Autriche, qui permettent d'admettre que la fraude a une tendance à diminuer, cite pour terminer une lettre que lui a adressée en 1907 un banquier de Vienne. « Jusqu'ici beaucoup de capitalistes, notamment ceux qui n'appartiennent pas au monde des affaires, n'ont pas sincèrement déclaré l'état de leur fortune et ainsi des sommes considérables en fait d'impôt ont été

dérobées à l'État. De tout temps une moralité très aisée en matière d'impôt a prédominé en Autriche. »

Fraude en Italie. — M. Depretis, ministre des Finances, aux termes d'un rapport en date du 10 mars 1877, exposait que l'impôt sur la richesse mobilière est loin de procurer à l'État des ressources aussi considérables que celles qu'on devrait obtenir à raison du taux de l'imposition.

Les résultats des rôles ne sont pas conformes à la vérité ; disait-il, les avocats ne gagneraient annuellement, défaction faite de ceux dont les revenus sont exempts, en moyenne, que 756 livres, les notaires 637, les médecins 398 lres. Des faits aussi singuliers se passent de commentaires. Les employés des sociétés anonymes et en commandite et des corps moraux présentent à eux seuls une somme de revenu imposable supérieure à celui de n'importe quelle autre des 70 classes. Ici encore le phénomène s'explique facilement si l'on réfléchit que ces employés ne peuvent cacher aucune partie de leurs revenus. Mais des commerces comme celui de la soie, qui occasionnent à l'importation et à l'exportation un mouvement de 700 millions, ne sont inscrits aux rôles que pour 6.000.000 de revenu. La peinture, la sculpture, la ciselure, sources de richesse et de commerce avantageux en Italie, parviennent à peine à y produire un total d'un million de revenu. »

M. Perdrieux, dans un ouvrage paru en 1910 sous le titre :

Les Fraudes dans l'impôt italien sur les revenus de la richesse mobilière, donne les renseignements suivants sur l'importance de l'évasion fiscale en Italie.

« Personne, ni dans le public, ni dans l'Administration, ne doute que le chiffre des évasions ne soit assez grand, mais si l'on demande de le préciser on se heurte à une fin de non-recevoir, on ne le connaît ni dans l'Administration ni dans le public. »

Ce que l'Administration ne peut ou ne veut pas faire, les particuliers ne peuvent y parvenir ; ce n'est pas qu'on ne l'ait essayé soit directement, soit indirectement. En une matière aussi difficile et aussi spéciale que la statistique, je n'oserais pas juger ces essais si je ne pouvais me retrancher derrière l'autorité de spécialistes, tels que M. Bodio et M. Pantaleoni : ils déclarent nettement qu'aucun de ces calculs n'a de valeur scientifique, en se basant principalement sur ce que les statistiques, qui leur servent de point de départ, n'adoptent pas les classifications du fisc ; ils n'ont qu'une valeur d'indications très approximatives. Je me contenterai d'indiquer très brièvement leurs méthodes et leurs conclusions.

L'une de ces méthodes consiste à prendre le chiffre auquel est évalué le revenu de la richesse mobilière nationale. d'y appliquer le taux de l'impôt et de comparer le chiffre obtenu au rendement effectif. Mais,

dans les statistiques, les limites du revenu mobilier sont beaucoup plus étendues qu'au sens fiscal ; en outre, elles ignorent les distinctions, les discriminations, les diversifications, les exemptions fiscales. On arrive simplement avec M. Nitti à constater *qu'au moins 50 0/0* du revenu national échappent aux impôts directs et que la majeure partie de cette évasion se rapporte à l'impôt sur la richesse mobilière. La seule conclusion certaine à tirer de là c'est que l'évasion est très forte.

Nous en trouverions d'autres preuves dans les statistiques du rendement des impôts, soit celles que donne le dernier rapport sur les impôts directs, exercice 1906-1907. Le produit de l'impôt a considérablement augmenté depuis 1894-1895, mais si l'on décompose cette augmentation, on constate que, tandis que l'impôt perçu par retenue sur les seuls traitements et salaires payés par l'État (c'est-à-dire sur lesquels pas un centime ne peut échapper), tandis que cette partie de l'impôt qui était en 1894-1895 de..... L. 26.350.000 est en 1906-1907 de..... L. 38.910.000 soit une augmentation de..... L. 12.560.000 soit 48 0/0, — celle qui est perçue par rôle nominatif, c'est-à-dire d'après des déclarations de contribuables et des évaluations du fisc)

a passé de.....	L. 442.700.000
à.....	L. <u>169.150.000</u>
soit une augmentation de.....	L. <u>26.450.000</u>
soit moins de 16 0/0.	

« Dans une disproportion aussi considérable, dit le rapport, on ne peut pas ne pas reconnaître l'effet de la différente efficacité entre les taxations rigoureuses et automatiques des traitements payés par l'État et les taxations, appuyées sur de simples indices, qui frappent, bien imparfaitement, les revenus portés aux rôles nominatifs ; car il n'est pas possible de croire que les premiers se soient, en quatorze ans, développés dans une mesure si prépondérante au regard des seconds. »

Dans le rapport sur l'exercice précédent, l'Administration constatait que, pour la partie perçue sur rôles nominatifs, le produit de la catégorie A² (c'est-à-dire les revenus perpétuels des capitaux autres que des emprunts de l'État, des Provinces, des Communes, ou des Sociétés subventionnées ou jouissant de la garantie de l'État) qui était en 1895 de..... L. 113.819.356 diminuait progressivement pour arri-

ver en 1905 à..... L. 93.892.373

soit une diminution de..... L. 17.926.983

ou environ 15 0/0. Cette diminution continue et considérable, elle l'attribuait en partie à la diminution du taux de l'intérêt et à la transformation de nombreuses entreprises en sociétés d'intérêts (imposées par voie de retenue), mais aussi à l'impuissance de l'Administration à déjouer la fraude.

J'ai cité ces deux constatations parce qu'elles ont amené des aveux officiels. D'autres ont été faites par M. Lia et M. de Spoelberch. Tandis que les reve-

nus taxés par retenue directe et versement direct (c'est-à-dire les rentes publiques, les traitements et pensions payés par l'État, et les revenus de quelques institutions qui versent directement au Trésor) produisaient 144 millions, l'impôt prélevé par rôles nominatifs (c'est-à-dire tous les autres revenus du capital, ceux de l'industrie, du commerce, des professions, les rentes viagères, les traitements de fonctionnaires provinciaux et communaux, les bénéfices des colonies agricoles) qui doit être infiniment plus important, n'arrivait pas à produire 12 millions de plus (soit 156 millions) : les premiers ne peuvent rien dissimuler ; il est évident que les seconds dissimulent beaucoup. Encore parmi eux faut-il mettre à part les êtres collectifs qui, nous l'avons vu, ne peuvent soustraire que très peu de leurs revenus.

M. de Spoelberch fait encore remarquer que, d'après la statistique de 1902, les traitements des employés sont imposés pour une somme plus élevée que ne le sont les bénéfices de l'industrie et du commerce. Il n'existe pas de statistique plus récente, mais on déclare que la situation ne s'est pas améliorée. C'est que, parmi tous les employés, ceux des particuliers autres que des sociétés par actions, ceux-là seuls peuvent dissimuler une partie de leurs traitements.

Mais c'est en matière de revenus des professionnels (correspondant à peu près à nos professions libérales) que les revenus échappent au fisc dans la plus grande proportion. C'est qu'il n'existe aucun moyen de contrôle

direct : il est même impossible de se procurer des données précises sur l'importance de ces évasions. De temps à autre, les journaux dénoncent les faibles impositions des avocats et des médecins, mais ils ne peuvent, bien entendu, fournir d'indications exactes sur les revenus réels ; ils donnent plus d'éclat à leurs réclamations en choisissant quelques faits nettement scandaleux, mais, pour cette raison même, ces faits ne représentent que des exceptions. M. Buffoli, président de « l'Unione cooperativa » à Milan, a étudié la question avec soin ; il a examiné les 69 fascicules dans lesquels étaient publiés les rôles de tous les bureaux du fisc italien pour l'année 1889, et à titre d'exemple, et aussi pour frapper davantage l'esprit des lecteurs, les chiffres sur la base desquels avaient payé l'impôt les députés de la catégorie des professionnistes. Il ne pouvait arriver qu'à des résultats partiels, mais il constatait que le revenu net enregistré pour 44 députés de diverses parties de l'Italie, parmi lesquels des avocats, des ingénieurs, des médecins en renom, se montait à 249.492 livres, soit une moyenne de 4.981 livres par tête. Le revenu taxé était de 135.685 livres, soit une moyenne de 3.083 livres. Parmi ces revenus nets, le plus élevé était de 13.500 liv. Or, il est notoire que plus d'un de ces médecins gagnaient au bas mot 50.000 livres à l'année.

D'après la statistique de 1904, les revenus professionnels donnaient seulement un peu plus de la moitié de ce que donnaient les traitements des employés : indica-

tion dont le sens est évident, mais simple indication. On peut, pour circonscrire les recherches, et sous les mêmes réserves que pour les revenus commerciaux, comparer la statistique de 1904 avec les données de la *Guida Monaci*. Examinons le groupe XXI « professionisti legali ». Faisons en sortir les « huissiers judiciaires » (*uscieri giudiziari*), officiers ministériels (*ufficiali giudiziari*) dont le revenu professionnel est frappé sur les données certaines des répertoires, comme suit :

Uscieri di cassazione....	3 à L. 2.200	de revenu chacun :	L. 6.600
Uscieri di corte di appello	4 à L. 2.200	— —	L. 8.800
Uscieri di tribunale.....	18 à L. 1.800	— —	L. 32.600
Uscieri di pretura	27 à L. 1.500	— —	L. 40.500
Uscieri di conciliazione..	6 à L. 1.500	— —	L. 9.000
Total des huissiers taxés: 58.	Ensemble du revenu net...	L. 97.500	
	Imposable....	L. 43.875	

Déduisons ces chiffres de ceux de la statistique :

Revenus taxés.....	703 — 58 =	645
Ensemble du revenu net.	1.470.532 — 97.500 =	1.373.032
Ensemble du revenu im-		
posable.....	645.897 — 43.875 =	602.022

Revenons aux listes de la *Guida*, où les *uscieri giudiziari* ne figurent point ; nous trouvons :

1° Avvocati, procuratori.....	1.350
2° Notai.....	37
Soit.....	1.387

Le nombre des revenus imposés, 645, est donc inférieur à la moitié de celui de ces professionnistes ; voilà plus de 700 avocats et notaires réduits à gagner moins de 641 livres, qui est le minimum imposable pour cette catégorie ! Quant à ceux qui atteignent ce chiffre, leurs revenus nets ne seraient en moyenne que de 2.142 livres, leurs revenus imposables de 939. Il convient pourtant de remarquer qu'un certain nombre de personnes ont le titre d'*avvocati* sans en exercer la profession que par intermittence ; en revanche, on cite en Italie quelques avocats qui gagnent 250.000 livres par an ou même plus, à Milan ou à Gênes, il est vrai ; mais il n'est pas sans exemple, à Rome même, qu'une étude ou un cabinet d'affaires (les cabinets d'affaires figurent sous cette rubrique de la *Guida*) rapporte 40 ou 50.000 livres.

Dans une situation semblable se présente le groupe XXI « professioni sanitarie ». Voici, en évitant les doubles emplois, les chiffres que fournit la *Guida* (elle ne relève que les médecins qui font de la clientèle et ne les relève pas tous) :

1° Medici, chirurgici, oculisti	908
2° Dentisti	56
Callisti (pédicures et manucures)	21
Levatrici (sages-femmes)	307
Veterinari	32
Imbalsamatori	3
Preparatori anatomici (cette rubrique ne figure pas dans la Guida, mais rentre sous la rubrique précédente) . .	
Total	
	1.327

Ce chiffre est inférieur à la réalité : en fixant le nombre des « *professionisti sanitari* » imposables comme tels à 1.400, on a des chances de rester encore au-dessous. Or, la statistique de l'impôt ne dénonce que 543 revenus imposés ; il faudrait donc supposer que plus de 850 de ces contribuables gagnent moins de 641 livres net par an, hypothèse que des médecins romains, bien au courant des bénéfices de la profession, déclarent tout à fait inadmissible. Sans doute, il y a à Rome tout un prolétariat de médecins qui font des visites à 50 centimes, et des piqûres à 20 centimes, mais ils les font vite, visitent une quarantaine de clients par jour et peuvent se faire de 300 à 400 livres par mois, soit 3.500 à 5.000 livres par an.

L'ensemble du revenu net imposé, donné par la statistique, est de 1.043.093 livres, soit une moyenne présumable de 1.869 livres pour chacun des 543 imposés. Sans doute, les médecins sont payés moins cher en Italie qu'en France, et moins à Rome que dans les grandes villes du Nord : les médecins les plus en renom y demandent 15 ou 20 livres pour une visite, et se contentent souvent de moins ; des professeurs font des visites à 5 ou 10 livres ; un grand nombre de bons médecins comptent 3 livres par visite. Au bout de l'année, il y en a quelques-uns, mais peu, qui se font 40.000 ou 50.000 livres, quelques chirurgiens davantage. De toute façon, le chiffre de 1.869 livres qui serait la moyenne

des 543 plus imposés de la catégorie apparaît beaucoup trop faible.

Malgré toutes les réserves sous lesquelles on doit produire ces chiffres, tant pour les commerçants que pour les avocats et les médecins, on a le droit de conclure que, si les revenus frappés par retenue ou entre les mains des débiteurs, ou suivant la déclaration de ceux-ci, ou d'après les bilans, payent presque entièrement l'impôt à son taux, — les revenus du commerce et de l'industrie non taxés suivant le bilan, et surtout ceux des professions libérales, en restent bien loin (1).

Arbitraire et fraude en Suisse. — M. Jules Roche, à la séance du 7 février 1908, a donné connaissance d'un rapport du fonctionnaire qui remplit dans le canton de Saint-Gall les fonctions de ministre des Finances.

« Voici, dans un canton, une commune de 700 habitants, il y a trois classes de contribuables suivant l'importance des revenus, le plus imposé est le prêtre qui est dans la classe de 1.500 à 1.999 francs, moindre est la quote-part incombant au maire et au secrétaire de mairie qui, l'un et l'autre, possèdent une hôtellerie bien achalandée, mais qui, au point de vue de l'impôt, se contentent de la deuxième classe, n'excédant pas 999 fr. de revenu. A la même classe appartiennent les institu-

1. *Les Fraudes dans l'impôt italien sur les revenus de la richesse mobilière*, p. 30 et suivantes.

teurs, hôteliers, fromagers. D'après le registre des impôts, le plus riche de la commune possède 25.000 fr. de capital, un autre 14.000; un 5.000. Tous les autres possèdent moins que cette somme ou ne possèdent rien. Cependant, cette commune qui n'aurait que 252.000 francs de capital, est propriétaire à elle seule d'un troupeau dont la valeur estimée ne excéderait cette somme de 252.000 francs.

» Dans une autre commune, les plus imposés sont deux prêtres classés au point de vue du revenu dans la troisième catégorie qui va jusqu'à 1.999 francs, cependant on connaît dans cette commune un fonctionnaire qui touche un traitement de 3.000 francs.

» Jusqu'à 800 francs par an et pas plus, gagnent d'après les registres les membres infortunés de la commission d'impôt, le maire, le secrétaire de la mairie, et les membres du conseil municipal et aussi les hôteliers. Dans une autre commune; quant au maire, en sa qualité de président de la commission d'impôt aussi bien que le secrétaire de la mairie, ils ne payent rien. »

Fraude aux États-Unis. — On se plaint partout en Amérique, écrit M. Bryce dans son ouvrage : *la République américaine* (t. II, p. 140), de l'échelle très variable d'après laquelle les répartiteurs font leurs évaluations et les inégalités qui en résultent. A l'appui de son opinion M. Bryce cite divers rapports de commissions et des messages de gouverneurs d'États. « D'après la loi

actuelle, disait la commission spéciale des impôts du Connecticut en 1887, l'impôt est peut-être une charge pour la conscience d'un grand nombre, mais c'en est une pour la propriété d'un très petit nombre, non pas parce qu'il y en a peu qui devraient payer, mais parce qu'il y en a très peu que l'on puisse obliger à payer. Les inventaires des propriétés des décédés dans leur testament et les déclarations faites par ces mêmes personnes aux répartiteurs, montrent, pour ne pas dire autre chose, peu de points de contact.

» Les déclarations envoyées au sujet des contributions à payer sont rarement sincères et non seulement une grande partie de la propriété se trouve exemptée des charges qui devraient peser sur elle d'après la loi, mais la conscience publique est démoralisée par les nombreux serments que les contribuables sont obligés de prêter avec l'intention de ne pas en tenir compte et de ne pas dire la vérité.

» C'est là un grand mal et un autre système, quel qu'il fût, serait certainement préférable. »

En avril 1887, le gouverneur de l'Ohio disait : « La grande majorité des biens de cet État n'est pas déclarée, mais elle est complètement et frauduleusement soustraite à l'impôt. Le public semble croire qu'il y a des injustices et des inégalités dans la répartition des impôts et qu'il n'y a point de mal à frustrer l'État quoi qu'on soit obligé de faire pour cela une fausse déclaration et de commettre un parjure. Cette offense contre l'État et

contre la morale est trop fréquente parmi les gens riches qui ont la réputation d'être honorables et qui occupent une situation correspondante dans la société. »

« A présent, tous les impôts sur la propriété invisible sont payés par quelques citoyens particulièrement consciencieux, par les veuves, les exécuteurs testamentaires, et les tuteurs des aliénés et des enfants ; la vérité c'est que dans la Virginie occidentale ce genre d'impôt est aussi volontaire et peut être considéré de la même façon qu'un don à l'église du voisinage ou à l'école du dimanche (1). »

M. Bogart, professeur à l'Université de l'Illinois, dans des articles parus ces dernières années, dans *la Revue de Science et de législation financières*, montre que le régime des impôts sur le revenu qui fonctionnent dans les divers Etats des États-Unis, ne s'est pas amélioré.

« Cet impôt fonctionnait bien il y a soixante-dix ans alors que la plupart des biens consistait en terres, constructions et troupeaux et était facile à connaître. Mais dans les conditions industrielles modernes, il est tout à fait inadéquat alors qu'une si grande partie de notre fortune est représentée par des valeurs mobilières. »

M. Bogart cite cet extrait d'un message en date de 1907 du gouverneur de l'Alabama : « Je suis d'avis que la loi doit exclure tout bien mobilier pouvant être caché entièrement au répartiteur, à l'exception de ceux que

1. Rapport de la commission des impôts de la Virginie occidentale, année 1884.

la loi impose aux greffiers des tribunaux ou de l'Etat de découvrir. »

Inquisition aux États-Unis. — Au sujet de l'inquisition qu'entraîne l'impôt sur le revenu, les renseignements suivants sont fournis par M. Bogart : « Dans l'Oklahoma le système inquisitorial a été définitivement adopté par une loi aux termes de laquelle les commissaires de comtés peuvent passer des contrats pour la découverte des biens non déclarés ou imposés. Ce système a été pour la première fois introduit dans l'État d'Ohio en 1880, époque à laquelle les commissaires de comtés trouvant qu'une grande quantité de capitaux mobiliers échappaient à l'impôt, louèrent les services de particuliers, que le peuple appela des inquisiteurs, pour dépister ces capitaux et leur signaler. »

Pour les rémunérer de cette besogne ils devaient recevoir un tant pour cent des impôts payés sur les biens ainsi révélés. Pendant un certain temps, ce système réussit à faire ajouter sur la liste d'impôts des capitaux mobiliers pour une valeur considérable, mais des individus riches quittèrent l'État, on raconta aussi couramment que les inquisiteurs se servaient souvent de ce qu'ils savaient pour faire chanter les contribuables riches et que les recettes de l'impôt de l'État ne profitaient guère de leurs efforts (1).

1. *Revue de Science et de législation financières*, année 1909.

L'IMPOT A ATHÈNES, A ROME, A FLORENCE

Les défenseurs du procédé indiciaire, pour démontrer que la fraude, l'arbitraire, l'inquisition, sont les conséquences forcées du procédé de la déclaration, ne se fondent pas seulement sur les résultats que peut donner actuellement l'income-tax ou l'Einkommensteuer ; ils invoquent à l'appui de leur thèse l'histoire de la république athénienne de la Rome antique, de Florence au temps des Médicis et surtout l'histoire de notre pays sous l'ancien régime.

M. Jules Roche disait à la tribune de la Chambre le 9 juillet 1894 :

« Nous voyons dans tous les temps, qu'il s'agisse de ces républiques, sœurs de la nôtre, qui ont été habitées elles aussi par des hommes à l'imagination vive ayant l'amour de l'idéal et le culte du beau, qu'il s'agisse d'Athènes ou de Florence, nous voyons les mêmes erreurs produisant les mêmes funestes conséquences. »

Après Périclès..., M. Roche est alors interrompu par des exclamations.

Le président M. Burdeau fait observer :

« Ces souvenirs peuvent étonner quelques-uns de nos collègues, mais je crois qu'ils feraient bien de ne pas étaler leur étonnement. »

Et M. Jules Roche continue ainsi :

« Lorsque la guerre de classes éclata après Périclès, la démocratie athénienne demeura pendant un siècle souveraine maîtresse. Là point de princes ; le peuple seul est maître de ses destinées, mais se déchirant de ses propres mains ; toutes les classes cherchant à s'opprimer réciproquement à l'aide de l'impôt, de l'impôt progressif, tel qu'il est proposé aujourd'hui avec la déclaration obligatoire, état social si profondément troublé que suivant la parole d'Isocrate on en était arrivé à ce point qu'il était plus périlleux d'être riche que meurtrier.

» Vous voyez alors ce personnage du théâtre antique qui ne trouve pas de moyen plus expressif ni plus éloquent pour exprimer sa colère et sa haine que de dire à son ennemi : je te ferai nommer triérarque, je te ferai inscrire sur la liste des riches et tu seras ruiné.

» Quelle a été la conséquence de cette guerre de classes ?

» Athènes alla périr à Chéronée ; la liberté d'Athènes fut détruite sous le talon du Macédonien (1). »

Il est exact que l'impôt basé sur l'appréciation directe a existé dans l'antiquité, ainsi que le disait M. Jules Roche, et qu'il a donné des résultats médiocres.

1. Débats parlementaires, 1894. p. 1229.

L'IMPÔT A ATHÈNES

L'Eisphora et les liturgies

L'Eisphora était un impôt extraordinaire levé sur le capital généralement, pour faire face aux nécessités de la guerre.

A l'origine cet impôt porta exclusivement sur les propriétés foncières ; après les guerres médiques, par suite du développement de la richesse mobilière, les biens mobiliers furent soumis à l'impôt.

L'Eisphora avait un caractère progressif.

Les biens imposables n'étaient taxés que pour une quotité qui augmentait à raison de leur importance. Chaque citoyen déclarait la valeur de son capital. Cette déclaration était soumise au contrôle d'une commission qui pouvait reviser et modifier les chiffres déclarés.

Les liturgies étaient des prestations imposées aux citoyens les plus riches pour le fonctionnement de certains services publics. L'armement des trirèmes ou triérarchie, l'organisation des fêtes ou chorégie, la gymnasiarchie ou préparation des courses aux flambeaux, l'archithéorie ou l'envoi d'une théorie aux grands jeux de la Grèce pour connaître les oracles constituaient des liturgies. Les citoyens chargés de ces liturgies étaient désignés par les stratèges, sauf recours au peuple.

S'ils estimaient que c'était à tort que cette prestation leur avait été imposée, qu'elle aurait dû être supportée par d'autres citoyens dont les ressources étaient plus importantes que les leurs, ils pouvaient en vertu d'une disposition instaurée par Solon, l'antidosis, donner option aux citoyens qu'ils considéraient comme plus en état qu'eux d'assumer cette charge soit d'accepter la liturgie, soit de procéder à l'échange de leurs biens respectifs.

Dans le cas où le citoyen ainsi mis en cause refusait de se charger de la liturgie il devait, ainsi que son adversaire, remettre un inventaire de ses biens affirmé sous la foi du serment.

Les juges comparaient les deux inventaires.

S'ils donnaient tort au défendeur, celui-ci était tenu, soit de prendre à sa charge la liturgie, soit d'accepter l'échange des biens.

A l'origine, en matière d'eisphora et de liturgie les fraudes étaient rares, chacun avait à cœur de contribuer dans la limite de ses ressources aux dépenses publiques, mais avec le développement des richesses et du luxe, cet amour de la vérité finit par s'altérer.

La fraude se donna libre cours.

La taxation devint arbitraire et injuste.

Isée, dans *l'Héritage de Décéogène* (p. 109), reconnaît que plusieurs citoyens sont écrasés par de trop fortes estimations alors que d'autres en dissimulant leurs fortunes échappent au poids de l'impôt, il cite l'exemple

d'un citoyen qui avait 80 mines et n'acquittait aucune contribution, si ce n'est qu'il donna une fois 3 mines de bonne volonté. L'impôt devint une arme entre les mains des gens influents.

Dans *les Chevaliers* Cléon menace son adversaire de le faire charger de la triérarchie et de faire en sorte qu'il ait en partage un vieux vaisseau et un mât pourri.

Les faits justifiaient cette satire du poète.

L'aventure qui advint à Démosthènes en est la meilleure preuve.

Pendant l'minorité de Démosthènes son patrimoine avait été en partie dilapidé par des tuteurs infidèles. Devenu majeur Démosthènes se disposait à actionner en justice ses tuteurs. Ceux-ci qui étaient influents le firent désigner pour une liturgie, quoique cette charge aurait dû incomber à des citoyens plus riches que lui.

Le désir des tuteurs était que Démosthènes procédât à l'antidosis, ce qui aurait eu pour conséquence de faire sortir de son patrimoine l'action en responsabilité qu'il allait leur intenter.

Démosthènes, pour pouvoir poursuivre ses tuteurs, dut accepter la liturgie ainsi injustement imposée.

L'IMPÔT A ROME

Le premier régime fiscal romain dont on connaît l'assiette et le mode de fonctionnement fut celui qui fut instauré par Servius Tullius. C'est le système de la déclaration qui lui sert de base.

Chaque citoyen devait faire une déclaration de toute sa fortune *in censum dedicare*.

Dans l'ancien temps, la déclaration devait seulement mentionner les immeubles italiques et les instruments aratoires ; avec le développement de la puissance romaine et de la richesse des particuliers, le champ de l'impôt s'élargit et il porta sur tous les biens meubles et immeubles. Le taux de l'impôt était généralement de 1 ou 2 as pour 1.000.

Le censeur contrôlait les déclarations ; il avait le droit de faire exhiber les titres, les registres, les actes privés.

Ce mode d'impositions donna de bons résultats tant que la patrie romaine, n'étant encore que la ville comprise entre les sept collines, le citoyen romain sentant que son or était aussi nécessaire à la République que son sang, faisait des déclarations véridiques, mais lorsque Rome se fut agrandie, lorsque l'amour du luxe et des jouissances se fut développé parmi les citoyens romains, l'exactitude cessa de régner.

Et les fraudes furent bientôt si considérables que le

législateur reconnaissant qu'il ne pourrait réagir préféra renoncer au système de la déclaration et le système indiciaire apparut dans le régime fiscal romain.

Voici ce que dit Mommsen à ce sujet (1) : « L'ancien procédé d'estimation spontanée n'offrait plus que de faibles garanties à une époque où l'antique probité n'existait plus, aussi chercha-t-on à organiser un contrôle. Pour l'industrie, le commerce et les transports, ce contrôle se basa sur le nombre des esclaves qui y étaient employés, de même que la valeur d'une mine s'établissait d'après le nombre des mineurs employés à son exploitation. »

On imposa aussi les tuiles des maisons des sénateurs. En un mot tout ce qui s'offre aux yeux fut matière à impôt ; le système indiciaire était né, et il faut reconnaître que ce sont les fraudes qu'entraînait le procédé de la déclaration qui ont amené son avènement.

L'IMPÔT A FLORENCE AU MOYEN ÂGE

M. Léon Say, au cours de ses conférences faites en 1886 à l'École des Sciences politiques et publiées sous le titre de *Solutions démocratiques des impôts*, disait : « L'histoire de Florence au moyen âge contient des enseignements très complets qui méritent d'être médités. » Il indiquait le fonctionnement des impôts à Florence du

1. *Histoire romaine*, t. X, p. 217.

xiv^e au xvi^e siècle et il montrait les résultats auxquels ces impôts aboutirent.

Historique des impôts à Florence. — Estimo. — L'estimo était assis sur les biens après une suite d'estimations. Quand on avait fait le relevé du produit des biens, on transformait ce produit en capital au moyen d'une capitalisation au taux de 5, de 6 ou de 7 0/0. Les évaluations des biens meubles et immeubles, étaient précédées d'une déclaration que le contribuable était tenu de produire. Les déclarations demandées aux citoyens devaient être rédigées avec beaucoup de détails ; elles étaient contrôlées par les officiers du fisc qui interrogeaient les contribuables afin d'obtenir d'eux les renseignements les plus précis. La fortune mobilière qui, en droit, était imposable, avait en fait, échappé à l'impôt. En 1427, l'estimo changea de nom, il s'appela catasto. Il fut décidé que les biens meubles seraient au même titre que les biens immobiliers, soumis à l'impôt.

Les officiers du fisc, pour fixer les cotes des contribuables, se livraient à l'examen des livres des commerçants et à l'évaluation de leur actif.

Dîme. — Au *catasto* se superposa la dîme qui était imposée directement sur le revenu. La dîme était établie d'après un tarif progressif, des réductions dans le taux de la taxe étaient accordées à raison du nombre de personnes à la charge du contribuable.

Les peines les plus sévères étaient prévues contre les fraudeurs. Leurs maisons, disaient les ordonnances, devaient être démolies jusqu'aux fondements et les arbres arrachés jusqu'à la racine. Les dénonciateurs qui faisaient connaître au fisc les fraudes des contribuables étaient récompensés, et pour faciliter leur besogne on avait placé dans les divers quartiers de la ville des boîtes qu'on appelait des tambours, dans lesquelles on pouvait en passant jeter ses dénonciations.

Et cependant, malgré ces moyens de contrôle et ces pénalités sévères, les fraudes furent considérables.

Fraudes. — Un texte de 1458, qui abroge la loi de 1427, en tant qu'elle rendait obligatoire la production des livres de commerce, reconnaît qu'il est de notoriété publique que les marchands s'arrangent pour tenir plusieurs écritures. Cette ordonnance de 1458 montre aussi toute l'impopularité du moyen de contrôle qui consistait à exiger des commerçants la production de leurs livres de commerce.

« Considérant que notre cité a fait sa grandeur par l'industrie et le commerce, considérant qu'un grand nombre de citoyens se sont retirés des affaires, et qu'il est nécessaire de les déterminer à les reprendre, en faisant disparaître tous les obstacles qui pourraient les en empêcher, tels que de montrer leurs livres aux officiers du cadastre et de produire leur bilan. »

En fait, la loi de 1458 donna de médiocres résultats,

car les contribuables, s'ils ne tombaient pas d'accord avec les agents du fisc, étaient dans l'obligation ou de produire leurs livres, ou de subir l'imposition au taux fixé par eux arbitrairement.

L'arbitraire. — L'arbitraire des agents chargés de l'assiette fut peut-être le vice le plus grave des impôts florentins. Une loi de 1457 disait : « Que d'inconvénients ont produits dans notre pays les impôts arbitraires, que de divisions et de scandales parmi les citoyens dont plusieurs ont dû errer misérables parmi le monde, que de veuves et d'orphelins qui possédaient de bons patrimoines ont été réduits à la misère. »

L'impôt personnel et progressif, disait M. Say, fut l'instrument dont se servirent les Médicis pour confisquer à leur profit la liberté florentine. Il fut, selon l'expression de Guichardin, le bâton avec lequel ils assommèrent leurs adversaires.

« Il y a, Messieurs, disait M. Charles Benoist à la séance de la Chambre du 1^{er} juillet 1907, dans l'histoire de Florence, un précédent, un antécédent non douteux d'impôt sur le revenu. Tout y est la chose et le nom même ; il y a la déclaration, il y a la déduction à la base ; il y a l'exemption totale pour une certaine classe de citoyens.

M. Charles Benoist ajoute qu'il ne veut pas comparer M. le ministre des Finances (M. Caillaux) à Cosme l'ancien, ni M. le rapporteur (M. Renoult) à Pierre I^{er}, ni M. le président de la Commission (M. Pelletan) à

Laurent le Magnifique, ni la démocratie florentine du x^e siècle à la démocratie d'aujourd'hui. « Je sais, dit-il, que ce n'était pas une république comme la nôtre, que 3.000 ou 3.500 citoyens, dans les moments où le gouvernement était le plus large, participaient seuls au gouvernement : c'est pourquoi l'impôt progressif conduisit les Florentins au principat, et c'est pourquoi chez nous, avec notre démocratie, j'aurais peur qu'il ne nous conduise tout droit à la démagogie. »

L'IMPÔT EN FRANCE SOUS L'ANCIEN RÉGIME

A l'encontre du procédé de la déclaration, c'est surtout l'histoire de notre pays lui-même que l'on invoque.

« Somme toute, quand on parle d'un impôt sur le revenu complet, d'un impôt personnel, on n'innove pas, disait M. Yves Guyot, aux termes d'un rapport en date du 14 octobre 1886, fait au nom de la commission du budget de l'année 1887 (1).

On retourne au moyen âge, le 1/50 de 1296 était un impôt perçu sur le revenu d'après la déclaration du contribuable, avec serment prêté sur l'Évangile.

» L'impôt du 1/10 établi par l'édit de 1741 était également un impôt sur le revenu. »

M. Trarieux, en qualité de rapporteur de la commission extra-parlementaire de 1894, écrivait : « Exiger du

1. Documents parlementaires, Chambre, 1886, p. 823.

contribuable qu'il fasse connaître au fisc ce qu'il possède et organiser un contrôle pour vérifier la sincérité de ses déclarations, ce serait revenir au système d'impôts des $\frac{1}{10}$ et des $\frac{1}{20}$ qui ont soulevé sous la monarchie de si graves abus. »

Sans rechercher pour le moment quelles conclusions l'on doit tirer de la similitude qui peut exister entre la législation de l'ancien régime et les projets de loi portant organisation d'un impôt sur le revenu, il faut reconnaître qu'au point de vue de la matérialité des faits, l'opinion émise par MM. Yves Guyot et Trarieux est parfaitement exacte.

L'ancien régime possédait un système d'impôts fondés sur le procédé de l'appréciation directe.

Les principaux impôts directs qui existaient sous la royauté étaient la taille, la capitation, les $\frac{1}{10}$ et $\frac{1}{20}$; à cette énumération, nous ne joignons pas la corvée, car ce ne fut que tout à fait à la fin de l'ancien régime qu'elle prit le caractère d'une prestation pécuniaire.

Taille. — Dans son *Traité sur les tailles*, Auger définissait ainsi la taille : Imposition en argent qui se répartit annuellement sur chaque contribuable en proportion de ses biens, facultés et industries.

La taille procédait d'un impôt féodal que les seigneurs pouvaient prélever sur les serfs selon leur bon plaisir et sur leurs vassaux dans certains cas prévus par la

coutume, lorsqu'ils partaient pour la guerre, lorsqu'ils étaient contraints de payer rançon, lorsqu'ils mariaient leurs filles, lorsque leur fils était fait chevalier.

Quand les rois de la troisième race reprirent le pouvoir que leurs faibles prédécesseurs avaient laissé échapper ils s'arrogèrent le droit de prélever ledit impôt sur toute l'étendue du royaume, d'abord avec le consentement plus ou moins volontaire des seigneurs, puis bientôt sans même les appeler à émettre leur avis sur l'opportunité de cette mesure.

Au début la taille n'était imposée que pour une période déterminée. Sa perception devait cesser en même temps que devaient prendre fin les dépenses qui avaient nécessité son établissement, l'organisation sous Charles VII d'une armée permanente eut pour conséquence l'établissement définitif de la taille.

La taille en principe devait peser sur la population non combattante, elle constituait une sorte de rachat du service militaire ; aussi lors de son instauration définitive quoique les changements survenus dans la pratique de la guerre eussent substitué à l'ancienne armée féodale, une armée composée de tous les éléments de la nation, elle ne pesa pas sur la noblesse parce que cet ordre de l'État avait comme fonction sociale de faire la guerre.

Le fait que la taille était un impôt compensateur du service militaire eut aussi pour conséquence l'exemption du clergé puisque ses membres ne pouvaient être tenus

d'accomplir du service militaire. De plus, l'on estimait que cet ordre contribuait suffisamment aux succès de nos armes par ses prières pour qu'aucune autre aide ne dût lui être demandée.

Les bases d'imposition de la taille étaient différentes selon qu'il s'agissait de pays de taille personnelle ou de pays de taille réelle.

Dans les pays de taille personnelle qui comprenaient la plus grande partie du royaume, la taille était imposée à raison de l'ensemble des biens meubles ou immeubles des contribuables.

Au contraire, dans les pays de taille réelle (Languedoc, Provence, Dauphiné) l'impôt était établi en principe uniquement sur les biens fonds. Les exemptions d'impôt étaient attachées non à la personne du propriétaire mais à la terre elle-même, les biens qui avaient été possédés à une date qui variait suivant les pays par des nobles étaient considérés comme nobles et par suite exempts d'impôts, ceux qui à la même date avaient appartenu à des rôturiers étaient imposables en quelques mains que des transactions ultérieures les aient fait passer.

A l'origine la taille fut établie par les officiers des seigneurs selon l'appréciation qu'ils faisaient des facultés des contribuables.

La déclaration apparaît en 1188 pour la perception de la dîme saladine établie par Philippe-Auguste.

« Toute personne qui n'a pas pris la croix, clerc ou

laïc, chevalier ou non, devra payer le dixième de ses biens meubles, comme de ses revenus fonciers, les abbayes de Cîteaux, des Chartreux, de Fontevrault, sont seules exemptées.

La valeur des biens sera estimée sans aucune déduction de dettes, l'évaluation en sera faite par le contribuable lui-même sous la foi du serment. 30 ou 40 prud'hommes plus ou moins selon l'importance de la cité seront désignés par le conseil des clercs et des bourgeois; après avoir prêté serment, ils choisiront entre eux ou dans le reste de la communauté 12 élus, les plus capables d'asseoir la taille; ceux-ci jureront qu'ils procéderont à l'assiette de l'imposition bien et loyalement sans épargner personne, sans agir à l'égard de qui que ce soit par haine ou par amour, par prière ou par crainte, et la répartition sera faite, la livre également, c'est-à-dire aux ressources de chacun, les meubles étant estimés moitié des immeubles.

Ces 12 élus seront eux-mêmes taxés par 4 personnes également élues dont les noms resteront secrets jusqu'à la fin de l'opération et qui alors leur appliqueront les bases et les règles qui auront servi à l'assiette de la taille (1).

C'est selon le même procédé qu'en 1296 Philippe le Bel lève un subside extraordinaire;

« Dans chaque localité, 3 notables, dont un clerc, jouis-

1. Isambert, t. I, p. 171.

sant d'une bonne renommée et d'une fortune médiocre seront choisis pour asseoir le subsidé, ils jurent sur les évangiles en présence de commissaires royaux de lever l'aide diligemment avec loyauté, sans faveur pour personne. Chaque habitant est tenu de déclarer sous serment la valeur de ses biens. »

L'imposition établie en 1302 pour réprimer la révolte des Flandres, fut répartie selon l'estimation des biens de chacun laissée à l'appréciation de commissaires qui s'éclairaient en consultant les anciennes taxes, en faisant des enquêtes auprès des voisins ou en déférant au besoin le serment au contribuable.

Les impôts que les États généraux votèrent en 1355 au lendemain de la bataille de Poitiers et de la captivité du roi Jean le Bon furent établis de la façon suivante :

« Chacun des 3 ordres élisait 3 généraux et superintendants chargés de la levée et de l'emploi des subsides. Les 3 états désignaient certaines personnes, bonnes, honnêtes, solvables et loyales chargées de la levée des impôts dans chaque contrée.

Ces élus nommaient des collecteurs qui, assistés de quelques notables, recevaient les déclarations des contribuables sur l'état de leur fortune.

Lorsqu'une déclaration paraissait exacte ils taxaient immédiatement, dans le cas contraire, ils renvoyaient le déclarant devant les élus ; ceux-ci déféraient le serment au contribuable et si le serment était refusé, taxaient d'office.

Charles V, aux termes de l'ordonnance de Montargis du 21 novembre 1379, décida que l'impôt sera établi « par des personnes élues par les habitants mesme des villes et paroisses ou par la plus saine et geigneure partie, tels et tant comme bon leur semblera en leurs périls, lesquels feront en la manière et si comme il est accoustumé ».

Il semble qu'à partir de cette ordonnance le procédé de la taxation prévaut sur celui de la déclaration et cela se comprend si l'on songe que l'assiette de l'impôt étant confiée aux voisins du contribuable, ils avaient une connaissance suffisante de ses ressources à cette époque où la plus grande partie des revenus provenaient des biens fonciers.

La déclaration pour l'assiette de la taille est à nouveau exigée des contribuables au xviii^e siècle ; elle réapparaît en 1738 dans la généralité de Limoges, puis la déclaration de 1776 concernant la répartition de la taille dans la généralité de Paris dispose :

« Chaque contribuable devra remettre une déclaration exacte des biens exploités par lui soit en propre, soit à loyer sur la paroisse ou dans les paroisses voisines, de la maison qu'il habite (possédée en propre ou louée et pour combien), de ses revenus actifs, soit en loyers de terres ou de toute autre nature, avec indication des noms et demeures de ceux par qui ces revenus sont payés, de son commerce et de son industrie, dont le produit imposable sera établi d'après le gain net, déduc-

tion faite de tous frais, sans qu'en aucun cas les marchands puissent être tenus de représenter leurs livres et écritures de commerce.

» En cas de contradiction entre les habitants et un contribuable à propos de sa déclaration, l'assertion des habitants l'emportera à défaut de pièces justificatives. »

Que la taille ait été imposée par voie de taxation ou au moyen de la déclaration, elle a, durant tout le cours de l'ancien régime, donné lieu aux critiques et aux plaintes les plus vives.

Les ordonnances royales elles-mêmes reconnaissent les vices de cet impôt.

L'ordonnance de Montargis, de 1379, fait l'aveu des exactions auxquelles se livraient les agents chargés de l'assiette.

Elle reconnaît que « les sujets du roi ont souffert moult extorsions, prises et excès à eux faits par la mauvaiseté de plusieurs officiers, esluz, receveurs ».

« Nous avons été avertis, disait François I^{er} aux termes de l'édit de juin 1517, que les plus riches et opulents même du plat pays, sont ceux qui en payent le moins et qui tâchent à eux en exempter (1). »

Et aux termes de l'édit portant règlement général sur les tailles, de mars 1600 (2), Henri IV reconnaît que ses sujets ont souffert beaucoup de foules et d'oppressions.

1. Isambert, t. XII, p. 123.

2. Isambert, t. XV, p. 227.

« Nous avons sur les plaintes faites et réitérées souvent en notre conseil, des abus, inégalités, malversations et exactions qui se commettaient en la levée et perception des tailles, député des commissaires, personnes de qualité et intégrité connues, pour en informer, châtier les coupables, procéder au régallément d'icelles et nous donner avis des moyens qu'ils jugeraient les plus propres et convenables pour faire cesser ces désordres à l'avenir et par leur rapport être informé que nos sujets ont souffert beaucoup de foule et d'oppression, à cause desdits abus et malversations, même de ce que l'égalité n'a été gardée par les élus au département des paroisses, moins encore par les asséurs en l'assiette et les taxes des particuliers habitants qu'ils ont gratifiés, surchargés, ou exemptés comme il leur a plus sans y garder autre règle que celle de leur passion et intérêt. »

La correspondance des ministres et des administrateurs met aussi en lumière les vices de cet impôt.

Dans ses lettres à Mazarin du 31 août et du 1^{er} octobre 1659, Colbert insiste sur les vices de la répartition de la taille, qu'il attribue à une infinité de causes, notamment à ce que les trésoriers, les élus et les asséurs chargés des impositions, favorisent les uns au détriment des autres, soit de leur propre gré et pour satisfaire à leurs intérêts ou aux intérêts de leurs amis, soit parce qu'ils subissent l'influence du gouverneur de la province, des officiers de justice, des gentilshommes seigneurs de la province et des principaux ecclésiastiques.

Dans une circulaire du 26 août 1663, Colbert écrit que la cause des grandes non-valeurs du passé provenait de l'accablement des uns par la décharge que l'on donnait aux autres qui étaient fortement appuyés.

Et une autre circulaire, en date du 28 mai 1681, constate que « Sa Majesté a reçu divers avis de toutes les provinces que presque tous ou au moins un nombre considérable de gentilshommes, officiers et personnes puissantes, faisaient faire les rôles de taille dans leurs châteaux et maisons ou sur leurs ordres, que dans presque toutes les paroisses les principaux habitants et les riches trouvaient facilement moyen de se décharger des tailles et d'en surcharger les moyens et les pauvres habitants ».

En 1705, Chamillart reconnaît que le pouvoir absolu que les collecteurs ont de régler le taux de chaque particulier, selon leurs passions et leurs intérêts, fait un désordre inexprimable.

Aux termes d'un mémoire sur la taille envoyé aux intendants en février 1732, le contrôleur général Orry reconnaît que « le mauvais état des habitants de la campagne doit moins s'attribuer à l'excès des impositions qu'aux vices qui se trouvent dans la répartition qui s'en fait et dans le recouvrement ».

Toute la subtilité et toute la malice de l'esprit humain s'exerce à faire faire cette répartition avec injustice, le seigneur tout le premier cherche tous les moyens pour soustraire ses biens de l'imposition ; tantôt il fait valoir

son bien par ses mains, tantôt il ne fait que feindre de le faire valoir, et ne trouvant pas son avantage à être son fermier lui-même, il le donne à ferme et pour exempter son fermier de la taille, il cache son bail et autorise ce fermier à faire valoir sous son nom comme son agent et son homme d'affaires et souvent un seul privilégié fait valoir ainsi plusieurs terres dans plusieurs généralités ; quelquefois dans la même et dans différentes élections ; ou bien, il emploie toutes sortes de voies, carresses, menaces, pour obliger les collecteurs à ne taxer ses fermiers qu'à des sommes infiniment modiques, et afin d'imposer silence à la communauté, il lui fait entendre qu'il s'intéressera pour elle, auprès du subdélégué, du receveur des tailles et de l'intendant même pour lui faire obtenir des diminutions, ou du moins pour empêcher qu'elle ne soit augmentée. Que si au contraire on y résiste, il fera augmenter les tailles de la paroisse.

Les subdélégués, les receveurs des tailles, les élus mêmes, se servent des mêmes voies, pour faire soulager leurs fermiers, ceux de leurs amis et souvent ceux qui leur font des présents. Il y a plus, les taillables entre eux mettent aussi tout en usage pour se procurer une cote faible ; les plus riches se ménagent des voies pour tenir les collecteurs dans une dépendance servile, ils prêtent de l'argent à ceux qu'ils prévoient devoir passer à la collecte, et lorsqu'ils sont nommés collecteurs, ils les menacent de les poursuivre s'ils ne diminuent pas leur

cote. Il faut joindre à cela les querelles particulières et les vengeances qui excitent les collecteurs soit relativement à eux-mêmes, soit par complaisance pour leurs amis ou pour ceux qui ont autorité sur eux à surcharger injustement les taillables à qui ils en veulent. »

Vauban, Boisguilbert, J.-J. Rousseau signalent avec virulence tous les maux qu'entraîne la taille.

Les tailles sont assises sans proportion non seulement en gros de paroisse à paroisse, mais encore de particulier à particulier, en un mot, elles sont devenues arbitraires (1).

Dans les paroisses taillables, ce n'est ni la bonne ou mauvaise chère, ni la bonne ou mauvaise fortune qui règle la proportion de l'imposition ; mais l'envie, le support, la faveur, et l'animosité. Que si quelqu'un s'en tire, il faut qu'il cache si bien le peu d'aisance où il se trouve que ses voisins n'en puissent avoir la moindre connaissance ; il faut même qu'il pousse sa précaution jusqu'au point de se priver du nécessaire pour ne pas paraître accommodé (2).

« La taille n'a point de tarif plus certain que d'être payée plus haut, plus on est pauvre et plus on fait valoir des fonds appartenant à des personnes indéfendues et plus bas plus on est riche et plus on a des recettes considérables qui portent avec le pouvoir de faire payer sa taille aux malheureux, parce que l'on tient les terres à plus

1. *Dîme royale*, p. 51.

2. *Dîme royale*, p. 69. ,

haut prix pour acheter en quelque manière cette licence par la protection de ceux à qui elles appartiennent (1).

» La taille arbitraire contraint un marchand de cacher son argent et un laboureur de laisser la terre en friche parce que si l'un voulait faire commerce et l'autre labourer, ils seraient tous deux accablés de tailles par les personnes puissantes qui sont en possession de rien payer ou peu de choses (2).

Jean-Jacques Rousseau raconte qu'au cours d'un voyage de Paris à Lyon, étant entré demander l'hospitalité à un paysan, il ne lui fut servi que du lait écrémé et du gros pain d'orge, mais lorsque son hôte vit que c'était un bon jeune homme qui n'était pas là pour le vendre, il lui donna du bon pain bis, du jambon très appétissant, une bouteille de vin dont l'aspect lui réjouit le cœur plus que tout le reste. « Il me fit entendre qu'il cachait son vin à cause des aides, qu'il cachait son pain à cause de la taille et qu'il serait un homme perdu si l'on pouvait se douter qu'il ne mourût pas de faim. Tout ce qu'il me dit à ce sujet et dont je n'avais pas la moindre idée me fit une impression qui ne s'effacera jamais. Ce fut là le germe de cette haine inextinguible qui se développa depuis dans mon cœur contre les vexations qu'éprouve le malheureux peuple et contre ses oppresseurs. Cet homme, quoique aisé, n'osait manger le pain qu'il avait gagné à la sueur de son front

1. *Détail de la France*, p. 188.

2. *Détail de la France*, p. 258.

et ne pouvait éviter sa ruine qu'en montrant la même misère qui régnait autour de lui (1). »

La capitation. — La capitation fut créée par la déclaration du 18 janvier 1695.

« Nous avons résolu, disait cette déclaration, pour nous mettre en état de soutenir les dépenses de la guerre aussi longtemps que l'aveuglement de nos ennemis les portera à refuser la paix, d'établir une capitation générale payable pendant le temps de la guerre seulement par tous nos sujets, sans aucune distinction par feux ou par famille. »

Les contribuables étaient divisés en 22 classes à raison de leur situation sociale. Le Dauphin, les princes du sang, les ministres, les fermiers généraux étaient rangés dans la première classe et payaient 2.000 livres.

Les soldats, manœuvres, journaliers, rangés dans la vingt-deuxième classe, payaient 1 franc.

Cet impôt fut supprimé après la paix de Ryswick et rétabli à la reprise des hostilités en 1701 ; la déclaration du 12 mars 1701 fit de la capitation un impôt de répartition et décida qu'il serait réparti d'après les moyens et facultés de chacun.

La capitation devint dès lors dans les pays de taille personnelle, en ce qui concerne les roturiers, une annexe de la taille ; elle cessa même, par la déclaration du

1. *Confession*, 1^{re} partie, livre IV, p. 252.

13 avril 1761, n'avoir des rôles distincts et figura désormais sur les mêmes rôles que la taille.

Le clergé obtint de se racheter de la capitation par l'allocation de sommes qualifiées dons gratuits.

Les nobles étaient taxés par l'intendant, la capitation assignée à la noblesse fut toujours très modique, de sorte que sans être exemptée en droit de la capitation elle l'était à peu près en fait.

Dans les pays de taille réelle, la capitation ne pouvait pas être comme dans ceux de taille personnelle une annexe de la taille, puisque toutes les facultés et non seulement les revenus des biens-fonds étaient soumis à l'impôt.

La capitation, écrit M. Marion (1), fut en pays de taille réelle un véritable impôt sur les facultés supposées sur le revenu global évalué par estimation administrative, et cela suffit pour donner une idée de l'arbitraire, de l'injustice de l'inégalité avec laquelle cette capitation fut assise; les maires, les consuls, les échevins, avaient beau jeu, malgré la surveillance des subdélégués et des intendants, pour favoriser leurs parents, amis et partisans, et accabler leurs adversaires. C'était toute l'injustice de la taille arbitraire transportée dans l'assiette de la capitation, et les populations ne s'y trompaient pas, mettant la capitation au premier rang dans leurs doléances.

1. *Les Impôts directs sous l'ancien régime*, p. 59.

Pelauque, procureur du roi, à l'élection de Condom, écrivait en 1764 : « La capitation dans les pays de taille réelle se fait arbitrairement, on peut même ajouter par caprice, il serait assez inutile de semoncer les cotisateurs, ils sont annuellement changés, et pris du corps des juriats ou anciens consuls ; il règne dans la distribution une politique d'intérêt qui éloignera toujours de la règle si on n'y remédie ; Pierre ménage Jean afin que celui-ci ait les mêmes égards lorsqu'il est cotisateur.

Les dixièmes et les vingtièmes. — Ce furent aussi les nécessités de la guerre qui firent établir les dixièmes et vingtièmes.

La campagne de 1709 avait vu la défaite de Malplaquet, l'ennemi était à quarante-cinq lieues de Paris ; il fallait faire un dernier effort pour tenter d'arracher la paix aux alliés.

Le préambule de la déclaration du 14 octobre 1710 fait connaître les tentatives infructueuses faites pour obtenir la paix :

« Le désir sincère que nous avons de faire une paix convenable à toute l'Europe nous a porté à faire les démarches qui pouvaient prouver que nous n'avons rien plus à cœur que de procurer le repos à tant de peuples qui le demandent. Nous avons envoyé nos plénipotentiaires en Hollande et les offres que nous avons faites pour un bien si désiré ayant été rendues publiques par nos ennemis ont fait connaître la droiture de nos

intentions, mais l'intérêt de ceux qui veulent perpétuer la guerre et rendre la paix impossible a prévalu dans les conseils des princes et États nos ennemis. Dans cette situation, nous ne pouvons plus douter que tous nos soins pour procurer la paix ne servent qu'à l'éloigner et que nous n'avons plus de moyens pour y porter nos ennemis que celui de faire véritablement la guerre. »

Puis la déclaration décide que pour soutenir la guerre il sera levé annuellement le 1/10^e du revenu de tous les biens du royaume, sans distinction de la qualité ou condition de leur propriétaire.

Le 1/10 était une sorte d'impôt cédulaire sur les revenus. Les revenus étaient classés en quatre catégories :

Les revenus fonciers ;

Les revenus mobiliers ;

Les revenus industriels et commerciaux ;

Les revenus provenant des charges et offices ;

Pour le 1/10 des biens-fonds la déclaration de 1710 exigeait de tous propriétaires, dans le délai de quinze jours, une déclaration de la nature, de l'étendue, de la qualité et du produit moyen annuel de leurs biens sous peine d'une taxe du double en cas de non déclaration et du quadruple en cas de fausse déclaration.

Pour le 1/10 mobilier (rentes sur les villes, communautés, pays et État, créances hypothécaires) il n'y avait pas en principe de déclaration de la part du bénéficiaire du revenu, c'était le débiteur du revenu qui payait

l'impôt, sauf à retenir le montant sur les sommes qu'il payait à son créancier.

Pour les offices dont les produits provenaient de droits perçus sur les particuliers il y avait lieu à déclaration, pour ceux dont les titulaires touchaient leurs revenus et sur les fonds du Trésor la déclaration n'était pas exigée.

Aucune déclaration ne fut demandée aux industriels et aux commerçants; on le taxa au $1/10$ à la même somme qu'ils payaient déjà pour la capitation, ou bien on taxa en bloc les corps et communautés en leur abandonnant le soin de répartir la somme entre leurs membres.

L'impôt du $1/10$ fournit les subsides nécessaires pour lever et équiper l'armée qui devait remporter la victoire de Denain.

Il fut supprimé à la paix.

Par les déclarations des 5 juin 1725 et 24 juin 1726, un impôt du $1/50$ du revenu fut établi sur les mêmes bases que le $1/10$ de 1710; en 1733, puis en 1741, l'impôt du $1/10$ reparait.

En mai 1749 c'est le $1/20$ du revenu qui est demandé aux contribuables, en 1750 on impose un deuxième $1/20$, en février 1760 un troisième $1/20$ fut établi, en 1790 il y avait $2/20$.

Que l'impôt ait été du $1/10$, du $1/50$, d'un ou plusieurs $1/20$, il donna lieu toujours à de vives critiques.

Nous ne rappellerons pas ici la tirade enflammée de

Saint-Simon que nous avons citée au début de notre étude.

Les attaques des cours de justice ne sont pas moins virulentes.

« Mais le coup le plus funeste que cette imposition ait frappé, c'est l'extension qu'on lui donne vis-à-vis de l'industrie, qu'il est dangereux, sire, que cette industrie qui est essentiellement libre n'échappe à la contrainte sous laquelle on veut l'amener, qu'elle craint les curieuses et indiscrètes inquisitions d'un ambulant qui l'épie et la chagrine ! Dans les grandes opérations du commerce, le secret des fortunes en est souvent l'âme et le ressort ; des spéculations combinées à l'infini exigent souvent un extérieur qui n'est rien moins que vrai, qui évaluera cette portion si délicate de l'industrie ? qui l'appréciera dans une balance juste ? Ce que le commerçant cache, ce qu'il doit cacher au public, le vil commis viendra le fouiller, le découvrir, le révéler (1) ! »

Le Parlement de Bordeaux disait le 7 septembre 1757 : « Les rôles qu'on présente à votre conseil sont l'ouvrage des ténèbres et du mystère le plus impénétrable ; vos peuples y sont jugés et condamnés dans le secret et à leur insu ; des contrôleurs émissaires cachés, gens sans aveu, sans serment, sans foi publique, se

1. *Pemontances de la Cour des Comptes de Provence*, du 18 novembre 1756.

glissent sourdement dans les campagnes, interrogeant secrètement la haine, l'envie, la partialité. »

« Emissaires obscurs qui ne connaissent ni les pays où ils travaillent ni les hommes qu'ils consultent, qui ne se proposent que de forcer les estimations pour acquérir la bienveillance du ministre en augmentant les produits et souvent pour satisfaire les passions les plus basses soit de haine, soit d'intérêt (1). »

L'inexactitude des déclarations était reconnue par l'Administration. Le contrôleur général Orry écrivait à la date du 31 décembre 1733 à l'intendant d'Auvergne : « Il ne faudra pas s'en rapporter aux déclarations faites pour le 1/10 de 1710 ; les déclarations ayant été inférieures de plus de moitié aux revenus réels ; les états donnés à cette date ne devront servir que d'indication. »

Il écrivait le 15 juin 1734 à l'intendant de Bordeaux : « J'apprends par des lettres que je viens de recevoir de presque toutes les généralités que les déclarations sont totalement infidèles. »

M. de la Cabanne, subdélégué de Montpont, écrivait à l'intendant de Bordeaux le 5 avril 1759 : « L'on doit si peu prendre ces déclarations pour point d'appui pour faire la répartition, qu'après avoir fait quatre ans de suite le rôle de la paroisse d'Eyguerande et révisé avec la plus scrupuleuse attention toutes les déclara-

1. *Remontrances de la Cour des aides de Paris contre l'édit d'avril 1763.*

rations, la dîme du curé ne paraît s'élever, suivant le revenu total de la paroisse tiré de ces déclarations qu'à 281 livres 9 sous, et ce curé a affermé 500 livres la moitié de cette même dîme. Il y a même une infinité d'objets sur lesquels il ne prend pas de dîme. J'avais pris les déclarations d'une autre paroisse pour en former le rôle après le dépouillement fait de toutes ces déclarations, afin de connaître le revenu total de la paroisse, elle se trouva n'avoir que 1.288 livres 10 sous et le curé dont ses confrères les plus voisins portent la dîme à 1.200 et 1.500 livres n'aurait eu en ne dimant qu'à la quinzième gerbe et le vin au même taux que 85 livres 10 sous. Il m'a avoué lui-même depuis cette époque qu'elle lui rapportait 100 pistoles, année commune. »

A la fin de l'ancien régime, les maux qu'avaient entraînés la taille, la capitation, les $\frac{1}{10}$ et $\frac{1}{20}$, étaient tels, que le pays était unanime à réclamer une réforme qui mettrait un terme à l'arbitraire et à l'inégalité du système fiscal.

L'assemblée provinciale du Berry, disait en 1780; « la base de la répartition uniquement établie sur l'opinion qu'on a des richesses personnelles devient la source d'inconvénients terribles. C'est de là que la taille prend le nom d'imposition arbitraire, parce qu'elle est soumise à l'arbitraire des personnes qui la fixent suivant l'opinion vague qu'elles ont des facultés personnelles du contribuable ».

Et l'assemblée des notables de 1787 disait : « Cette manière d'imposer ne permet qu'une appréciation incertaine, un jugement aveugle, qui promène le fardeau de la capitation au gré des erreurs et des passions humaines. »

La Constituante, aux termes de son Adresse aux Français, s'exprimait ainsi : « La taille personnelle était arbitraire et les citoyens craignaient de se livrer à quelques jouissances parce que tout signe d'aisance attirait sur eux une augmentation désordonnée d'impositions. Il en résultait dans la plupart des habitations champêtres une négligence, un dénuement, une insalubrité très nuisibles au bonheur et à la conservation des cultivateurs.

» Les pauvres sans protection acquittaient les 1/20 avec exactitude, mais aucun noble, aucun magistrat, aucun officier public, même aucun riche que l'on put supposer en liaison avec quelque magistrat, ne payait pas plus de moitié ou des deux tiers de ce qu'il aurait dû. »

CHAPITRE IV

CONSÉQUENCES QUI RÉSULTERAIENT SELON LES ADVERSAIRES DU SYSTÈME DE LA DÉCLARATION DE LA SUBSTITUTION DE CE MODE D'IMPOSITION AU SYSTÈME DES SIGNES EXTÉRIEURS.

Ainsi, dit-on, l'histoire montre que le système de l'appréciation directe, partout où il a été appliqué, a engendré des fraudes, de l'inquisition, de l'arbitraire, de l'oppression. D'autre part, ce procédé ne convient ni à notre tempérament national, ni à notre organisation sociale. Dans ces conditions, les tristes conséquences qu'entraînerait l'instauration du procédé de la déclaration ne sont pas douteuses.

Dangers de fraude. — M. Stourm, dans son ouvrage souvent cité : *Systèmes généraux d'impôts*, écrit (p. 196) : Supposez un riche capitaliste, à placements internationaux, possesseur de parts d'intérêts dans des entreprises étrangères. Ces parts d'intérêts, en actions au porteur, ont beaucoup de chances de vivre incognito dans le sein de son portefeuille, pourvu qu'elles ne soient pas cotées

à la Bourse et que leur société n'ait pas de représentant en France. Prenons une valeur industrielle étrangère quelconque, par exemple, la mine de charbon allemande nommée Harpener, dont le siège financier est à Dortmund, en Westphalie. Jamais le fisc français, quelle que soit la législation de l'avenir, ne mettra la main sur les dividendes de cette entreprise payables exclusivement à l'étranger, représentés par des coupons libellés en marks que transporte la poste, et qu'achète le premier changeur venu. Imaginez que le riche capitaliste en question détiennne 1.000 Harpener, ce qui lui constitue 65.000 à 70.000 francs de rente suivant les années. Qui le saura, s'il ne veut pas le dire? Lorsque, au lieu d'actions, ce sont de simples parts d'associés ou de commandite constatées seulement sur les registres de la société, l'ignorance des employés devient plus absolue encore, c'est la nuit complète pour eux, d'autant plus qu'alors, par surcroît, les intérêts et dividendes sont vraisemblablement versés au compte courant du titulaire dans une banque internationale, dont une simple missive fait virer le crédit sans bruit sur toutes les capitales de l'Europe. De même pour les titres nominatifs étrangers, immatriculés sur les registres des sociétés anglaises, américaines, transwaliennes, canadiennes, etc., dont les arrérages trimestriels ou semestriels, sont payés en chèques envoyés au domicile du titulaire sous enveloppe close.

L'exemple des valeurs étrangères s'est présenté

d'abord à l'esprit pour spécifier ce que les Américains appellent la propriété intangible ; mais, dans le sein de notre propre pays, en dehors des valeurs de bourse, chacun peut découvrir beaucoup d'autres cas non moins topiques.

Voici tel médecin en vogue, tel avocat prince du barreau, tel artiste à succès, tel inventeur heureux, tel peintre dont on s'arrache les toiles, tel auteur de romans à gros tirages, tel chanteur, chanteuse ou danseuse que les scènes se disputent, etc..., lesquels gagnent, supposons-nous, 50.000 francs ou davantage par an. Laissent-ils apparaître au dehors, dans des conditions vérifiables, le chiffre de leurs recettes ? Ces 50.000 francs, ou beaucoup plus, seront-ils, sauf par accident, pour quelques parties isolées susceptibles d'être portés à la connaissance du public ? Les clients, les ordres, les demandes, les commandes, les engagements affluent, sans que rien révèle au plus indiscret, à moins que la gloriole ne s'en mêle, le véritable chiffre des bénéfices en résultant. L'argent tombe silencieusement, pièce à pièce, billet par billet, dans la caisse des bénéficiaires et se totalise chaque soir dans leur comptabilité intime, dont jamais la plus draconienne des législations ne parviendra à violer le secret.

Les industriels et les commerçants se trouveraient dans le même cas d'immunité si leurs livres n'étaient, à la rigueur, vérifiables par les employés des contributions. La plupart des pays cependant reculent devant

cette inquisition, mais seulement quand elle doit être exercée directement. Car, par un détour, en cas de réclamation, la production des livres devient obligatoire pour le contribuable qui veut contester, devant le tribunal d'appel, la décision des commissions d'établissement de l'impôt.

Que dire encore des brasseurs d'affaires, remisiers, émetteurs de valeurs, écumeurs de bourse, auxquels l'impôt sur le revenu, d'après les promesses de ses projets, a pour mission de faire rendre gorge ? Les gains de ces spéculateurs proviennent de différences de cours, de commissions de banque, de parts de syndicats, de ventes, achats et reventes, d'opérations incessantes et contradictoires, effectuées chez de multiples intermédiaires, dont la trace fugitive défie toute investigation. Impossible ici, plus que jamais, de saisir le revenu sur le fait, toujours sous la réserve d'événements accidentels, ne fournissant, d'ailleurs généralement, que des révélations partielles.

Dans ces cas divers, le fisc soupçonné l'existence des revenus, les devine, les flaire, les palpe presque ; mais il lui faudrait des rayons X pour les découvrir de ses yeux, et les préciser au point de les taxer.

Les contribuables français n'hésiteront pas, dit-on, à profiter de toutes les fissures que comportera l'armature fiscale. « Il suffit, disait M. Reinach, à la Chambre, le 20 janvier 1908, d'entrer dans un train de chemin de fer qui passe la frontière et d'écouter les conversations de

ses compagnons de voyage pour être convaincu que le patriotisme fiscal, si j'ose m'exprimer ainsi, n'est pas extrêmement développé chez la plupart de nos compatriotes. Frustrer le fisc n'est pas considéré comme une opération blâmable, qu'il s'agisse des droits de douane, des droits d'enregistrement ou des impôts indirects.

On fait, d'autre part, observer que les inégalités qui résulteront de la fraude seront encore plus regrettables et plus impatiemment supportées que celles qui proviennent des imperfections du régime indiciaire parce que ce seront principalement les contribuables riches et peu consciencieux qui profiteront de ces inégalités et que les inégalités qui proviennent de la loi elle-même sont moins choquantes que celles qui résultent de la mauvaise application qui en est faite.

« Avec la déclaration, écrivait Stuart Mill (1), les gens sans probité réussissent à ne payer qu'une petite partie de ce qu'ils devaient payer et des personnes, même honnêtes dans leurs affaires courantes, sont tentées de transiger avec leur conscience, au moins au point de trancher en leur faveur tous les points sur lesquels peuvent s'élever l'ombre d'une discussion ou d'un doute ».

« Toutes les fois que l'assiette d'une contribution dépend de la déclaration du contribuable, disait Defermon dans son rapport du 19 octobre 1790, elle est payée

1. *Principes d'Économie politique*, t. II, p. 387.

scrupuleusement par les bons citoyens, mais il en est d'autres qui ne craignent pas de s'y soustraire par de fausses déclarations. De là résulte une inégalité d'autant plus fâcheuse qu'elle surcharge les bons au profit des mauvais ».

« Ce qui nous touche, écrit M. Colson dans son *Cours d'économie politique* (t. IV, p. 203), c'est l'impossibilité d'arriver à constater avec exactitude le revenu que le fisc devrait connaître pour asseoir l'impôt, ce sont les débats continuels sur des appréciations où la plus entière bonne foi ne pourrait prévenir les désaccords ; c'est surtout la prime donnée à la mauvaise foi et l'inégalité certaine introduite entre les honnêtes gens qui paieraient pour leur revenu réel et les gens peu délicats qui soustrairaient à l'impôt, le quart, la moitié, les trois quarts de leur fortune ».

« Aussi, sur quelques principes d'équité que soit établi cet impôt, écrit M. Paul Leroy-Beaulieu (1), il est toujours inégal dans l'application, en ce sens qu'il pèse d'un poids d'autant plus lourd que le contribuable est plus consciencieux. Les gens sans probité réussissent à ne payer qu'une petite partie de ce qu'ils devraient payer et des personnes même honnêtes dans les affaires courantes, sont tentées de transiger avec leur conscience, au moins au point de décider en leur faveur, tous les points sur lesquels peut s'élever l'ombre d'une discussion

1. *Science des Finances*, p. 364.

ou d'un doute. On peut donc craindre que la justice du principe de l'impôt sur le revenu ne puisse pas se retrouver dans la pratique et que cet impôt qui, en apparence, est le plus juste de tous ne soit en réalité plus injuste qu'un grand nombre d'autres qui, au premier abord, semblent bien plus mauvais ».

« Plus on est riche, plus étendu est le champ de la dissimulation, plus est difficile le contrôle ; les revenus modestes laissent moins de place à la fraude, ils se dérobent moins aisément à la tarification de cet impôt, qui finit par être de tous le plus inégal et le plus injuste (1) ».

« Un autre mode de taxation (que le procédé indiciaire), a écrit M. le professeur Berthélemy, consacrera d'autres inégalités sûrement pas moindres et probablement plus odieuses, parce qu'au lieu d'avoir leur principe dans l'imperfection de la loi, elles auront pour cause l'inexacte et défectueuse application que les hommes seront condamnés à en faire. Or, on sait à quel point l'injustice des hommes choque plus que l'injustice des lois (2). »

1. Ducrocq, *Cours de droit administratif et de législation française des Finances*, t. V, p. 311.

2. *Revue de science et de législation financières*, année 1903.

DANGERS D'INQUISITION

« On ne peut se dissimuler que ce que redoute le plus les contribuables, c'est la recherche dans l'intérieur (1). » C'est opprimer la liberté individuelle, écrivait M. Trarieux, aux termes de son rapport de 1894, que de créer un pouvoir discrétionnaire d'inquisition dans les affaires privées des citoyens.

M. Stourm fait observer : « Le propre des revenus, en effet, étant de fuir les regards d'autrui, il faut bien pour les découvrir, soulever indiscrètement, ou même quelque peu violemment, le voile qui les recouvre. Voile très épais, car personne, nous le répétons, n'aime à révéler son revenu ; chacun, au contraire, en garde jalousement le secret pour lui seul. Celui qui fait montre de sa fortune cantonne son ostentation dans la dépense, et ne parle guère de ses recettes. On aime à paraître riche, mais non pas à dire de combien. Également celui qui tient à passer pour pauvre restreint son train de vie, économise, déplore le prix des choses, sans préciser davantage. La recette demeure toujours autant que possible cachée. Demander à qui que ce soit le montant net de son avoir passe pour une suprême indiscrétion. Jamais un ami, s'il a du tact, n'adresse à son ami, dont il reçoit pourtant beaucoup de confidences, une pareille

1. Say, *Solutions démocratiques de la question des impôts*, t. I, p. 47.

question. Cela reste dans le domaine personnel. A peine le chef de famille, dans les circonstances solennelles, en entretient-il les siens. Eh bien ! ce que le foyer domestique n'entend que rarement formuler, ce que les amis ne se racontent pas, ce que les tiers cherchent à deviner sans questionner jamais, ce que tout le monde renferme dans ses arcanes, le fisc s'en enquiert brutalement par tous les moyens de coercition et de recherches mis à sa disposition (1). »

Et M. Gide, aux termes de son article déjà cité paru en 1889 dans *la Revue d'Économie politique*, écrivait :

« Dans une société démocratique, personne ne se soucie qu'on connaisse au juste le chiffre de ses revenus, même abstraction faite de toute question d'impôts, on ne veut pas les avouer s'ils sont gros de peur d'être jaloué ou exploité ; on veut encore moins les avouer s'ils sont petits de peur d'être méprisé. Aussi est-ce une règle de civilité élémentaire que de ne jamais demander à quelqu'un le chiffre de sa fortune ou de paraître s'en enquérir, quoique ce ne soit pas assurément la curiosité qui fasse défaut. Tout petits, on apprend aux enfants à ne pas poser des questions aussi incongrues. Il n'y a qu'un confesseur pour ces secrets intimes, qui est le notaire. On arracherait plutôt à une honnête femme des aveux compromettants qu'à un Français bien élevé l'aveu du chiffre de ses revenus. Qu'on pense maintenant à la

1. *Op. cit.*, p. 493.

perturbation que va apporter dans cet échafaudage de conventions sociales l'impôt sur le revenu. En dépit de toutes les précautions que l'on promet, déclarations cachetées et secret professionnel, chacun va voir étalé au grand jour le secret de son opulence ou celui plus pénible encore de sa misère. Ce voile levé brusquement sur ce qu'on cachait même dans l'intimité, c'est comme un attentat à la pudeur avec violence. Chacun va se voir classé par rangs, étiqueté par catégories ; on saura que M. Un tel appartient à la première classe ou à la deuxième ou à la dernière, et je ne sais si le degré de vexation du contribuable au lieu d'être en raison directe du degré plus ou moins élevé qu'il occupera sur cette échelle des revenus, ne sera pas au contraire en raison inverse, ceux qui paient le moins étant les plus froissés non pas de payer moins, mais d'être en cette situation qu'on leur demande moins. Et quant à ceux qui ne paieront rien du tout, ceux-là ne se consolèrent jamais de cette humiliation ».

Et l'on rappelle une phrase de l'Adresse aux Français : « La constitution, les principes, les droits, les lois et les mœurs, proscrivent toute espèce d'inquisition. »

DANGERS D'ARBITRAIRE

Au cours des débats qui eurent lieu en 1871 (séance du 26 décembre) à l'Assemblée Nationale, M. Thiers s'exprimait en ces termes :

« Prenez garde, si nos mœurs sont améliorées, les partis ne le sont pas. Comment, dans un pays profondément divisé comme le nôtre, vous investiriez quelqu'un d'un pouvoir arbitraire dans l'impôt. Quoi, vous permettriez à un gouvernement quel qu'il fût, de dire aux contribuables : vous avez 10.000 francs, 20.000 francs, 50.000 francs de rentes, vous le permettriez à quelqu'un ? Non ! non ! c'est impossible, nous avons passé depuis quarante ans sous les gouvernements les plus divers ; nous avons vu trois fois tomber la monarchie, une fois la république, nous avons vu ce mouvement torrentiel des révolutions passer d'un gouvernement à un autre. Vous figurez-vous la société française taxée par celui qui quelquefois s'est emparé du pouvoir par hasard. Quoi, vous allez remettre à ce taxateur improvisé le soin de décider de votre fortune. Quoi, à toutes les causes qui nous divisent comprenez-vous qu'on ajoute une nouvelle cause aussi puissante de perturbation et que dans l'élection on se dispute la faculté de reporter l'impôt à droite ou à gauche. Non ! non ! vous ne commettrez pas une telle faute. »

M. Paul Leroy-Beaulieu écrivait dans *l'Économiste français* du 27 octobre 1888 : « Voilà un mécanisme ingénieux dans ce pays de France, livré depuis dix ans à une anarchie croissante, dans ce pays où chaque village est partagé en deux camps, dont les rancunes et les haines sont au paroxysme, la tentation serait trop forte pour le sous-préfet et pour les maires, pour le

premier surtout, de faire tourner ces commissions de contrôle de déclaration en commissions d'oppression. »

« Quelles règles, au surplus, guideront les agents du fisc lorsqu'il s'agira d'obtenir une déclaration plus sérieuse ou d'en contester la sincérité ; que de faveurs seront impunément faites, que de fraudes seront tolérées, quelle place effrayante sera fatalement laissée à la camaraderie, à la recommandation, à l'intervention des hommes politiques, quelle arme aussi mise entre les mains des agents, contre ceux qui n'auront pas l'avantage de plaire à l'autorité (1). »

C'est à raison du danger d'arbitraire que M. Poincaré s'est prononcé à la séance de la Chambre du 13 juillet 1894, contre le système de la déclaration. « Depuis le commencement des siècles, a-t-il dit, on a eu recours successivement à ces trois procédés (la taxation, la présomption tirée des signes extérieurs et la déclaration) mais on a généralement reconnu que le plus mauvais des trois est la déclaration, car c'est celui qui laisse le plus de prise à l'incertain et à l'arbitraire. »

DANGERS D'OPPRESSION

« J'ai peur, je le dis tout haut, disait M. Ch. Benoist à la Chambre, 1^{er} juillet 1907, qu'avec cet impôt per-

1. Berthélemy, *Une vue d'ensemble du système fiscal français* (*Revue de science et de législation financières*, année 1903, p. 9).

sonnel qui sera de plus un impôt progressif, des deux formes connues que revêt la contrainte de l'État, la contrainte légale et la contrainte fiscale, ayant déjà la contrainte légale, vous alliez y ajouter encore la contrainte fiscale. Ah oui, quand vous aurez, vous majorité issue du combat, le droit non seulement de voter l'impôt, mais le moyen de l'augmenter presque à volonté, quand vous aurez en quelque sorte monté la vis avec laquelle vous pressurerez le contribuable et une catégorie de contribuables, ceux-ci et non ceux-là, alors je le veux bien, vous ne donnerez en commençant qu'un très léger tour, mais après ce seront deux ou trois tours ou davantage, selon que tel ou tel aura plus ou moins plu ou déplu, pour celui qui tourne la vis il n'y a que le premier tour qui coûte, mais tous les tours coûtent et coûtent de plus en plus à celui qu'elle écrase. Prenez-y garde, ce qui m'inquiète dans votre projet, c'est cette porte ouverte à l'arbitraire, c'est l'infini de la fantaisie tyrannique, c'est la difficulté de régler l'impôt et de vous arrêter, c'est que vous ne lui posez pas de bornes et qu'il ne vous en pose pas. »

M. Lescœur, dans un ouvrage intitulé : *Pourquoi et comment l'on fraude le fisc*, s'exprime en ces termes :

« Le ministre ne voulait pas dépasser le taux de 4 0/0 ; ce sera cependant 5 0/0 : la Commission voulait atteindre 8 et 10 0/0 ; elle s'est laissée convaincre ou plutôt elle a compris que pour ne pas effrayer les modérés dont elle a besoin et le Sénat dont elle ne peut se passer,

il fallait rabattre un peu de ses prétentions. Mais une fois la réforme votée combien de temps le taux restera-t-il ainsi fixé. Deux ou trois ans, peut-être, pas davantage. On atteindra, 8, 10, 15 0/0, peut-être plus, comme en Italie. Dans quel délai, nous n'en savons rien, cela dépendra de l'esprit qui animera les Chambres, des appétits qui s'éveilleront, des réformes sociales que l'on voudra accomplir, des dégrèvements qu'on jugera nécessaires, d'une guerre européenne ou d'une expédition lointaine, à laquelle il faudra faire face ; d'une déception causée par le rendement des autres impôts ; tout l'argent dont on aura besoin, on le demandera à l'impôt complémentaire.

» L'impôt complémentaire sera « la caisse de toutes les » améliorations sociales ». Le résultat sera de creuser un fossé de plus en plus profond entre deux classes de citoyens français. Ceux qui paieront l'impôt global et progressif, et ceux qui ne le paieront pas.

» Il s'agit d'appauvrir les conservateurs, ceux que l'on considère comme les adversaires du régime actuel ; on veut les mener avec la trique de l'impôt, il bastonne, suivant le mot de Guichardin, à propos de l'impôt des Médecis ; on veut les écraser sous la vis de compression, dont tout le monde a parlé (1). »

On fait en outre observer, qu'alors même que la réforme fiscale n'aurait pas des conséquences aussi

1. *Comment et pourquoi l'on fraude le fisc*, p. 240 et suivantes.

déplorables que celles que l'on redoute, sa crainte seule causerait une expatriation considérable de capitaux qui iront à l'étranger essayer de trouver un refuge. Et cette expatriation de capitaux français aura pour résultat :
1° de diminuer l'importance du marché financier français ;
2° de fournir aux industries étrangères des capitaux qui pourraient être utilisés par l'industrie nationale ;
3° d'augmenter les fraudes qui se produisent en ce qui concerne les droits de succession, car les moyens de contrôle du fisc français sur les capitaux possédés par ses nationaux à l'étranger sont peu étendus et peu efficaces.

*Conséquences de l'instauration du procédé de l'appréciation
directe en ce qui concerne la moralité publique*

En outre, dit-on, le procédé de la déclaration, loin d'avoir d'heureux résultats au point de vue moral, aurait au contraire pour conséquence de diminuer le niveau de la moralité publique.

« C'est exciter aux défiances, aux soupçons, aux dénonciations, et préparer dans le pays un état de malaise général, que d'instituer un régime dans lequel chacun en faisant surcharger les taxes de son voisin peut avoir l'espoir d'adoucir les siennes, écrivait M. Trarieux, aux termes de son rapport de 1894 ».

D'autre part, les contribuables en fraudant le fisc prendraient l'habitude du mensonge et de la déloyauté.

On rappelle à ce sujet un passage de Mac Culloch, relatif à l'income-tax.

« Par la faute de cet impôt une grande immoralité s'est introduite dans les classes industrielles et commerciales ; on y a pris l'habitude du mensonge et de la déloyauté ».

CONCLUSIONS DES PARTISANS DU SYSTÈME INDICIAIRE

Un système qui entraîne tous les inconvénients ci-dessus exposés, ne saurait, dit-on, être considéré comme étant une conquête de la civilisation moderne. Aussi les défenseurs du système indiciaire tentent de réfuter l'argumentation qui présente le procédé de la déclaration comme étant le mode d'imposition le plus en rapport avec un état de civilisation avancée.

Après avoir rappelé le passage aux termes duquel M. Denis, ainsi que nous l'avons exposé plus haut, soutient que le procédé indiciaire doit être écarté pour faire place au procédé plus précis de la constatation directe ; M. Stourm fait observer (*op. cit.*, p. 212) :

« Reste à savoir si le progrès ne marche pas précisément en sens inverse ? Ne peut-on pas opposer au tableau tracé par M. H. Denis une image toute différente, où la poursuite à vue du revenu global serait représentée comme un procédé grossier digne des premiers âges, comme la course brutale à travers des

domaines réservés, d'un chasseur en quête de sa proie ? Il appartenait à la civilisation d'inaugurer un art fiscal plus affiné, c'est-à-dire plus discret et plus savamment compliqué. Plus discret, car les justes susceptibilités des citoyens, désireux de rester maîtres chez eux, se trouvent, grâce à lui, respectées comme elles doivent l'être dans un pays policé ; plus compliqué, car, à mesure que les relations des hommes entre eux se développent, les indices révélateurs des revenus individuels ne cessent de se multiplier. N'est-il pas conforme au progrès de la civilisation d'accomplir de mille manières habiles et efficaces ce qu'il fallait faire au début sans précautions, au moyen d'un acte simpliste ? La chronologie historique de l'impôt semble prouver que telles furent effectivement chez nous les étapes qui précédèrent et amenèrent la fondation du régime actuel ».

Certes, les partisans du système indiciaire ne soutiennent pas que notre régime fiscal soit parfait, ils reconnaissent que des réformes sont souhaitables et même nécessaires, mais ces réformes ne peuvent selon eux être réalisées que par l'amélioration et non la subversion du régime fiscal actuellement en vigueur. « Nous serions bien peu de notre temps, disait M. Ribot le 10 juillet 1894 (1), si nous ne sentions pas ce besoin incessant et profond de rapprocher tous les jours et par des

1. Débats parlementaires, p. 1242.

pas successifs nos institutions, nos mœurs sociales, de cet idéal de justice que nous avons tous. Cela est d'autant plus nécessaire que nous vivons dans une société où l'ordre repose de moins en moins sur la force matérielle, sur les hiérarchies d'autrefois et s'appuie de plus en plus et presque uniquement sur le sentiment que les masses ont de la justice dans la société française. » Mais M. Ribot estimait que les réformes ne pouvaient être réalisées que par le maintien du procédé indiciaire et des principes posés par la révolution de 1789. « Etes-vous sûr, disait-il, que les principes tutélaires posés en 1789 n'ont pas gardé leur force permanente et bienfaisante. »

De même, M. Say disait à la tribune du Sénat, le 22 février 1887, « nous devons rester fidèles, même dans nos changements, aux principes de la législation qui nous a été léguée par la Révolution ».

TROISIÈME PARTIE

Après avoir exposé au cours des précédents chapitres les arguments que peuvent invoquer les partisans du système des présomptions et ceux du procédé de l'appréciation directe, il nous faut maintenant essayer de peser lesdits arguments et de les apprécier à leur juste valeur.

APPRÉCIATION DES MÉRITES ET DES INCONVÉNIENTS DU SYSTÈME DES PRÉSOMPTIONS LÉGALES

Contributions des patentes. — L'injustice de ce mode d'imposition est certaine puisqu'il ne tient nul compte de la situation de l'assujetti.

Cependant, nous avouons hésiter infiniment à condamner sur ce point le procédé indiciaire. Certes, nous ne sommes en aucune façon touché par l'argument développé par M. Ribot suivant lequel la patente est l'impôt le plus approprié aux revenus du commerce et de l'industrie par le motif qu'il est impossible de savoir

si un commerçant ou un industriel a fait ou non des bénéfices avant qu'il se soit retiré des affaires.

Cette argumentation ne nous semble pas très fondée.

Si l'on en admettait l'exactitude en poussant à l'absurde ce raisonnement, on arriverait à décider que, puisque l'on ne peut être sûr qu'un homme sera toujours honnête que le jour où il a cessé de vivre, il convient d'attendre ce moment pour lui décerner tout honneur ou récompense.

Les commerçants règlent leur train de vie sur les bénéfices que révèlent leurs inventaires annuels.

C'est également d'après les inventaires annuels que les sociétés fixent le montant de leur dividende.

Dans ces conditions, puisque les contribuables utilisent les données des résultats annuels de leur exploitation pour fixer leurs débours, il n'y a nul inconvénient à ce que l'État prélève le montant de l'impôt sur les résultats annuels que révèlent les inventaires.

L'argument des partisans du système indiciaire qui nous paraît très grave et qui doit, selon nous, être pris en très sérieuse considération est celui qui est fondé sur ce que les intéressés se sont prononcés en faveur du maintien du régime actuel.

Il est certain que chaque fois que les commerçants et les industriels ont eu à émettre leur avis sur la question, ils se sont nettement déclarés partisans du maintien de la patente.

En 1894, toutes les Chambres de commerce se sont

prononcées pour le maintien de la patente, de même ces dernières années, les Chambres de commerce et les syndicats professionnels se déclarèrent hostiles au projet Caillaux.

Le fait que les assujettis sont favorables au régime actuel, malgré ses injustices, a une grande importance, car il est fort hasardeux de proclamer la nécessité d'une réforme lorsque ceux-là mêmes qui devraient en bénéficier demandent le maintien du *statu quo*.

Il ne faut pas, cependant, attacher une importance trop considérable à l'opinion émise par les Chambres de commerce et les syndicats professionnels.

En effet, tout d'abord, l'on peut supposer que les commerçants et industriels qui auraient pu avoir avantage à raison de leur situation peu prospère à la suppression de la patente, n'ont pas manifesté leur opinion de crainte que leurs concurrents ne concluent de leur préférence pour le régime de l'appréciation directe au mauvais état de leurs affaires.

L'on peut aussi admettre que les avis favorables émis à propos de la patente proviennent surtout de commerçants et d'industriels qui, à raison de la prospérité de leur établissement, ont plus d'intérêt au maintien du régime forfaitaire de la patente qu'à l'établissement d'impôts basés sur l'appréciation directe des résultats de leur entreprise. Enfin, l'on peut se demander si les commerçants et industriels, qui se sont prononcés pour le *statu quo*, en seraient toujours parti-

sans si, par suite des nécessités budgétaires, le taux de l'impôt étant augmenté, les injustices qu'il comporte se trouveraient accrues. Par suite, il convient peut-être de ne pas attacher un poids décisif à l'opinion émise par les commerçants et les industriels.

Les avantages que comporte le régime de la patente ne sont pas douteux, cet impôt est très commode pour les contribuables dont le contact avec l'Administration est réduit au minimum ; il a pour le fisc l'avantage de rendre toute fraude à peu près impossible. Ces avantages sont importants et doivent être pris en sérieuse considération. Nous ne croyons pas cependant devoir nous prononcer pour le maintien du régime indiciaire tel qu'il fonctionne actuellement. Ce n'est certes pas sans regret que l'on se résout à condamner un système fiscal qui est accepté par les contribuables et qui, tout en assurant aux dits contribuables des avantages appréciables, a aussi le mérite d'être protecteur des intérêts du Trésor puisqu'il rend la fraude presque impossible. Mais, quels que soient ses mérites, les inégalités qu'implique le régime de la patente rendent à notre avis impossible son maintien intégral, car l'on ne saurait conserver indéfiniment un impôt qui pèse d'un poids d'autant plus lourd sur le contribuable que ses affaires sont moins prospères.

Cette injustice préjudicie non seulement à une foule de contribuables qui, plus taciturnes que les contribuables du temps de Mazarin, se taisent et payent, mais

elle porte atteinte aussi aux intérêts du Trésor puisqu'elle rend impossible toute augmentation d'un impôt dont l'assiette est aussi peu sûre.

Le législateur doit s'efforcer de faire régner la justice dans la répartition de l'impôt et il ne peut, sans commettre à nos yeux une faute grave, laisser substituer un régime qui comporte des inégalités aussi grandes que l'impôt des patentes.

Contribution mobilière. — La contribution mobilière a le très grand avantage d'être en quelque sorte un impôt volontaire, puisque, dans une large mesure, le contribuable est libre de prendre un local d'un loyer plus ou moins élevé et, par suite, de fixer ainsi lui-même le chiffre de son impôt, de même que, par l'extension ou la restriction de sa consommation, il augmente ou diminue ses impôts indirects ; certes, tous les contribuables ne sont pas libres de restreindre à volonté leur dépense de loyer.

Une famille nombreuse nécessite un loyer relativement élevé, mais le système indiciaire peut permettre d'accorder des réductions importantes aux contribuables ayant des charges de famille et il est très facile, en conservant le procédé des présomptions légales, d'accroître d'une façon très sensible les avantages déjà concédés aux pères de famille par la loi du 20 juillet 1904, de sorte que la contribution mobilière, au lieu de surcharger les contribuables ayant une nombreuse

famille, soit pour eux une sorte de compensation des charges qu'ils ont assumées.

L'élaboration du système qui assurerait ces dégrèvements ne saurait être très difficile si l'on part du principe qui nous semble exact à savoir que les dégrèvements doivent être très largement calculés, afin, non seulement, de rétablir la proportionnalité, mais encore de favoriser les pères de familles nombreuses ; on pourrait admettre que, sans qu'il soit besoin comme aujourd'hui d'une décision du conseil municipal approuvée par l'autorité supérieure, du seul fait de la loi, le loyer matriciel de tout contribuable doit être réduit de 10 0/0 par chaque enfant ou personne à sa charge, et ce, jusqu'à concurrence de 60 0/0.

Par suite, nous n'attachons aucune importance à la critique dirigée contre le système indiciaire et fondée sur ce que la contribution mobilière favorise les célibataires aux dépens des pères de famille.

L'argument tiré de ce que la contribution mobilière est plus lourde pour les petits que pour les gros loyers ne doit pas non plus faire grief au système indiciaire.

Lors de la création de la contribution mobilière, en 1791, on avait reconnu que la part que le pauvre consacre à son habitation est plus importante que celle qu'y affecte le riche.

Le rapporteur Deferron s'exprimait en ces termes :

« Chaque tarif présente, à raison de la différence des loyers une progression croissante, progression que nous

croions indispensable de vous proposer, parce qu'il est reconnu que le pauvre prélève sur son revenu une somme plus forte pour la dépense de son loyer ; et, comme c'est sur le revenu que l'imposition doit porter, il est dès lors nécessaire pour la rendre proportionnelle au revenu qu'en prenant pour base de l'indication des facultés une nature de dépense qui est d'autant plus forte que le revenu est plus faible, la progression du taux de l'imposition soit en raison inverse du rapport de cette nature de dépense avec le revenu sur lequel elle est prélevée.

Et la loi du 18 février 1791 tint compte de ce principe reconnu par Defermon.

En effet, l'article 18 de la loi du 18 février 1791 disposait que les loyers de 12.000 francs et au-dessus seront présumés du 12° 1/2 du revenu du contribuable ;

Ceux de 11 à 12.000 francs, du 11° 1/2 ;

Ceux de 10 à 11.000 francs, du 11° ;

Ceux de 500 à 1.000 francs, du quart ;

Ceux de 100 à 500 francs, du tiers ;

Au-dessous de 100 francs, de la moitié.

Il serait donc aisé de remédier à la progressivité à rebours que l'on reproche à la contribution mobilière, il suffirait de revenir au système adopté par l'Assemblée nationale constituante lors de la création de cet impôt.

Ainsi, il est possible de faire cesser les inconvénients que comporte la contribution mobilière et qui proviennent de ce qu'elle ne tient pas actuellement compte

d'une façon suffisante des charges de famille et de ce que la dépense d'habitation étant du nombre des dépenses incompressibles, elle pèse d'un poids plus lourd sur les budgets des gens dans la gêne ou dans la médiocrité que sur ceux des gens aisés. On pourrait concevoir un système d'imposition basé sur le procédé indiciaire qui accorderait d'importants dégrèvements à raison des charges de famille des assujettis, dont le taux croîtrait par l'application de coefficients qui varieraient selon l'importance du loyer, qui, par suite, tout en ayant le mérite de favoriser les familles nombreuses, aurait aussi l'avantage d'être quelque peu progressif, surtout si l'on admet l'opinion émise, par M. Leroy-Beaulieu et précédemment citée, d'après laquelle, à partir d'un certain chiffre de revenu, la part du revenu consacré au loyer devient plus élevée qu'en ce qui concerne les revenus moyens et même les petits revenus.

Nous ne croyons pas cependant devoir préconiser un tel système. En effet, on peut craindre que la contribution mobilière, quelles que soient les réformes qu'on y apporte, ne donne pas une mesure suffisamment précise des facultés des contribuables.

Or, il est opportun de rechercher avec la plus grande approximation possible la force contributive de chacun ; il n'est pas douteux, en effet, qu'il convient d'établir un impôt qui frappe le revenu des contribuables considéré dans son ensemble ; la justice sociale, ainsi que les nécessités budgétaires, réclament cette mesure. Pour

l'établissement d'un tel impôt la contribution mobilière même améliorée ne saurait être un instrument suffisamment précis pour permettre d'imposer équitablement les contribuables et de leur demander des sacrifices en rapport avec les revenus dont ils jouissent sous la protection de la nation.

L'indice loyer est par lui-même assez sujet à caution ; d'autre part, le choix des coefficients par lesquels il convient de multiplier la valeur locative pour tenir compte de l'importance de ladite valeur locative est fort difficile.

Enfin, le loyer ne peut donner une mesure de la richesse des contribuables que si l'on tient compte de l'importance de la ville : un loyer de 2000 francs ne représente pas le même degré d'aisance à Paris qu'à Carpentras ; comme il serait impossible de conserver à la contribution mobilière son caractère d'impôt de répartition, aucun élément sérieux d'appréciation permettant de réaliser une équitable répartition entre les diverses unités administratives, il faudrait admettre que le loyer de chaque contribuable devrait, pour permettre d'évaluer son revenu, être multiplié par un coefficient qui varierait selon l'importance de la commune. Or, la fixation du coefficient convenable présente les plus grandes difficultés.

Nous rappelons ici le passage précité de l'ouvrage de M. Truchy, duquel il résulte que la cherté des loyers n'est pas toujours en rapport avec l'importance de la ville.

En résumé, nous croyons, à raison du manque de précision de l'indice loyer qu'il n'y a pas lieu de conseiller d'organiser, au moyen de la contribution mobilière améliorée et même complétée par l'intervention d'autres indices que le loyer (chevaux, voitures, domestiques), un impôt sur le revenu global quoiqu'un tel système puisse tenir compte, dans une large mesure, des charges de famille et de l'importance des ressources des assujettis.

Impôt des portes et fenêtres. — Quant à l'impôt des portes et fenêtres, il est certain que beaucoup des critiques, qui lui ont été adressées, sont mal fondées; la défense qu'en a présentée M. Caillaux à la séance du 13 décembre 1904 et l'enquête à laquelle il a été procédé par le ministère des Finances montrent que cet impôt n'est pas si injuste et si disproportionnel qu'on le soutient généralement. Ceci explique que les Chambres, après l'avoir condamné à mort, par la loi du 18 juillet 1892, n'ont pas encore fait exécuter leur sentence.

L'impôt des portes et fenêtres a le grand avantage d'avoir une incidence très variable, d'être un peu l'impôt que tout le monde espère ne pas payer : le propriétaire comptant bien le faire payer par le locataire, le locataire pensant le laisser définitivement à la charge de son propriétaire, il pourrait peut-être, malgré tout l'inconvénient qu'il y a à taxer l'air et la lumière, être maintenu si la suppression du système indiciaire pour

L'appréciation du revenu global n'était pas admise, mais l'on ne saurait, du moment où l'on renonce à l'indice loyer pour l'établissement de l'impôt sur le revenu global, conserver l'indice portes et fenêtres qui, dans l'esprit du législateur de la Révolution, ne constitue qu'un supplément du premier.

Omissions que comporte notre système d'impôts directs.

— Il n'est pas douteux que l'on ne peut réparer certaines omissions que comporte notre système d'impôts directs que si l'on abandonne la méthode indiciaire pour celle de l'appréciation directe.

Il en est notamment ainsi pour l'imposition des revenus des créances, aucun signe extérieur n'est susceptible d'en révéler le montant; d'autre part, en ce qui concerne les traitements et salaires privés, la méthode indiciaire ne peut guère être utilisée.

En effet, si l'on calcule l'impôt d'après l'indice loyer sans déduction des revenus que le contribuable tire d'autres sources, on commet une injustice certaine.

Il est vrai que la patente des avocats et des médecins est calculée à raison de leur loyer sans qu'il soit tenu compte des autres revenus qu'ils peuvent avoir, mais ce n'est pas au moment où l'on songe à rendre notre système fiscal plus juste qu'il convient d'étendre une injustice qui s'y rencontre.

D'un autre côté, le procédé qui consisterait à évaluer d'abord le revenu que les contribuables tirent de leurs

traitements et salaires par l'emploi du procédé indiciaire et à déduire ensuite de ce revenu ainsi évalué les revenus directement constatés est fort dangereux pour le Trésor. En effet, comme l'évaluation par le mode des signes extérieurs doit forcément être très modérée, il arriverait que les contribuables dont les revenus directement constatés s'élèveraient à un chiffre relativement élevé subiraient des déductions telles que leur imposition ressortirait finalement à un chiffre très faible, si même ils n'étaient pas tout à fait exempts d'impôts.

Valeur du grief d'improductivité adressé à notre système d'impôts directs. — L'argument dirigé contre notre système d'impôts directs qui nous touche le plus est celui qui est fondé sur sa faible productivité relative et sur son manque d'élasticité.

Assurément les sommes qu'il fournit au Trésor sont considérables et le poids qu'il fait peser sur le contribuable est très lourd, puisqu'il résulte des chiffres cités par M. Truchy que le contribuable français vient en deuxième ligne parmi les contribuables européens les plus imposés à l'impôt direct, mais ce fait n'implique pas qu'un supplément de ressources ne doive être demandé aux impôts directs.

Un effort devra être demandé à cette source de produits, non pour réaliser une péréquation entre les impôts directs et indirects et diminuer l'improportionnalité des uns par la progressivité des autres, car, s'il

n'est pas douteux que les impôts de consommation sont improporcionnels et pèsent plus lourdement sur le pauvre que sur le riche, il ne faut pas croire que cette sorte de taxe tienne une place telle parmi les impôts indirects que le bouleversement de notre organisation financière doive être opéré pour le seul résultat d'y remédier; M. Berthélemy a, au cours de l'article que nous avons précédemment cité, démontré d'une façon péremptoire que la plus grande partie de l'impôt indirect pèse surtout sur la richesse et que parmi les objets de consommation qui sont taxés, la plupart sont des objets de luxe.

Ce sont les nécessités budgétaires et l'accroissement certain et à brève échéance des dépenses publiques qui rendent inéluctable le nouvel effort financier à demander au pays par le moyen de l'impôt direct.

Le budget de la France s'élevait:

En 1891 à 3.164.882.000

En 1900 à 3.547.863.000

En 1911 à 4.386.000.000

En 1912 à 4.497.000.000

il sera d'au moins 4.700 millions en 1913 et l'on ne peut espérer une compression de dépenses ou même un arrêt dans cette progression.

Le développement régulier et normal des services dont l'État assure la gestion, l'accroissement des dépenses de mutualité et de prévoyance, l'augmentation des salaires des fonctionnaires occasionnée par le renché-

rissement de la vie, la nécessité étroite de dépenser d'année en année des sommes de plus en plus élevées pour la défense nationale, sont autant de raisons qui rendent probable l'augmentation des dépenses auxquelles on devra faire face ; et les accroissements des dépenses auxquels les budgets futurs vont avoir à pourvoir vont être considérables, car la défense nationale exige actuellement un grand et sérieux effort financier, non seulement pour assurer la réfection et la mise au point de notre matériel de guerre, dépense que l'on peut à la rigueur considérer comme extraordinaire et solder soit, au moyen de procédés de trésorerie, soit au moyen de l'emprunt, mais encore pour subvenir aux dépenses qui résulteront du maintien sous les drapeaux, par suite du vote de la loi de trois ans, de 160.000 à 200.000 soldats en plus.

Or, les ressources qui sont indispensables pour faire face à ces dépenses ne peuvent être demandées qu'à l'impôt direct, car il est certain que dans l'état actuel de nos finances publiques les impôts autres que l'impôt direct sont absolument hors d'état de fournir au Trésor les subsides nécessaires ; l'on ne peut songer à relever le taux des impôts de consommation ; d'autre part, l'on ne peut rehausser encore les tarifs de l'impôt sur les successions, le tarif actuel est très élevé et cet impôt a, au point de vue économique, le très grave inconvénient de faire dépenser par l'État des sommes qui sont prélevées, non sur le revenu, mais sur le capital national,

ce n'est pas la création de taxes plus ou moins ingénieuses comme celles qui avaient été proposées sur le gaz, l'électricité, les lampes électriques, qui peuvent suffire à faire face au déficit ; mais, dit-on, l'impôt direct lui aussi est, dans l'incapacité, quelle que soit la réforme que l'on réalise dans son assiette, de fournir au Trésor des ressources plus abondantes. Nous avons exposé plus haut que M. Truchy estime qu'il est pratiquement impossible d'accroître la charge de l'impôt direct et qu'une réforme de l'impôt n'aurait à ce point de vue aucun résultat.

Nous ne partageons sur ce point en aucune façon la manière de voir de l'éminent professeur d'économie politique, et il ne nous semble pas démontré que l'impôt direct ait atteint son maximum de rendement et qu'il soit impossible d'en accroître la charge.

Notre pays est infiniment plus riche que l'Autriche, la Hongrie, l'Italie, l'Espagne ; or, en France, le poids de l'impôt direct est inférieur à ce qu'il est en Espagne ; il n'est pas très supérieur au chiffre auquel ressort le poids de l'impôt par tête d'habitant en Autriche, en Hongrie, en Italie.

D'autre part, l'Angleterre qui est, il est vrai, plus riche que la France, tire de ses impôts directs pas loin de trois milliards si l'on tient compte des taxes locales.

Income-tax : 935.000.000.

Land-tax et taxe d'habitation : 78.750.000.

Taxes locales directes : 1.718.000.000.

En France, les contributions directes produisaient en 1910 : 536.288.035.

Les taxes assimilées : 50.451.873, et la taxe 4 0/0 sur les valeurs mobilières : 107.873.443 ;

Les centimes départementaux fournissaient : 249 millions 155.576 (chiffres de 1909) ;

Les centimes communaux : 270.373.000 (année 1907).

On peut se rendre compte que nos impôts directs n'ont pas atteint leur maximum de rendement si l'on songe que l'on peut évaluer à 25 milliards les revenus de la France ; le prélèvement de 1.200 millions qu'effectue l'impôt direct ne représente pas tout à fait 5 0/0.

Or, ce taux n'a rien d'excessif et il pourrait être aisément relevé dans des proportions fort sensibles si l'impôt était assis dans des conditions de justice et d'équité suffisantes.

Ce qui prive notre régime d'impôts directs de toute élasticité, ce qui l'empêche de jouer le rôle de l'income-tax, c'est son injustice et son inégalité.

A l'heure actuelle aucun ministre des Finances ne songerait, quelles que soient les difficultés financières, à demander les ressources nécessaires à un relèvement du taux de nos impôts directs.

Leur injustice et leur inégalité est trop certaine pour que l'on veuille en accroître le poids.

Cependant, ces dernières semaines, en présence des difficultés financières où allait se trouver notre pays par suite de la nécessité de répondre aux armements

de l'Allemagne, certains journaux ont émis l'idée que, pour pouvoir obtenir rapidement les sommes nécessaires, il suffirait de créer des centimes additionnels spécialement affectés à ces dépenses militaires.

Nous ne disconvenons pas que s'il s'agissait uniquement de créer des ressources extraordinaires et que si l'on pouvait croire qu'il serait possible, dans un délai plus ou moins court de supprimer ces centimes, le procédé serait assez expédient, car le patriotisme de la France, la compréhension qu'aurait chaque concitoyen de la nécessité où l'on a été d'agir vite et par suite d'utiliser l'instrument fiscal que l'on a entre les mains feraient que l'injustice et l'inégalité de ces taxes seraient assez aisément supportées; mais il s'agit de la création de ressources permanentes; nous ne croyons pas qu'un gouvernement conscient de ses devoirs et de ses responsabilités puisse les demander à des impôts aussi imparfaits que nos impôts directs tels qu'ils existent aujourd'hui, et une réforme de notre régime fiscal, basée sur une amélioration du système indiciaire, ne rendrait pas l'impôt suffisamment adéquat à la matière imposable pour que son taux puisse être sensiblement relevé.

CHAPITRE II

AVANTAGES ET INCONVÉNIENTS D'UN RÉGIME FISCAL BASÉ SUR LE PRINCIPE DE L'APPRÉCIATION DIRECTE

Il nous faut maintenant examiner quelles seraient les conséquences d'un régime fiscal basé sur le principe de l'appréciation directe.

Tout d'abord les injustices et les inégalités causées par le système indiciaire prendraient fin.

C'est avec raison que M. Renoult aux termes d'un fort beau discours que nous avons cité plus haut, insistait sur les avantages qui, au point de vue de la justice et de l'équité, résulteraient de l'abandon du principe indiciaire.

D'autre part, il n'est pas douteux que l'État pourra, après avoir directement apprécié les facultés des contribuables, leur demander un effort plus grand que celui qu'il exige d'eux actuellement, alors qu'il ignore quel est exactement le montant de leurs ressources ; nous nous bornons à rappeler que, ainsi que nous venons de l'exposer au cours du chapitre précédent, ce n'est pas parce que les impôts directs sont très élevés, mais parce qu'ils sont injustement répartis qu'ils manquent

d'élasticité ; la circonstance que le système de l'appréciation directe permettrait d'accroître les ressources budgétaires est à prendre en très sérieuse considération à une heure où, en présence de l'augmentation des dépenses et de l'impossibilité d'avoir recours aux impôts de consommation et de mutation, l'équilibre des budgets futurs apparaît comme des plus difficiles à réaliser ; mais les avantages du système de l'appréciation directe ne seront-ils pas compensés par les inconvénients qui, selon les adversaires du principe de la déclaration, sont la conséquence forcée d'une telle méthode d'imposition.

Danger d'arbitraire. — Les agents chargés de l'assiette de l'impôt à Athènes, à Florence, dans la France de l'Ancien Régime, n'en ont pas toujours effectué la répartition avec la plus rigoureuse impartialité, mais cela ne suffit pas pour démontrer qu'un régime basé sur le principe de l'appréciation directe doive forcément être entaché d'arbitraire.

Cet inconvénient de l'impôt sur le revenu à Athènes, à Florence et sous l'Ancien Régime, tient en grande partie à l'état social, aux mœurs de l'époque, à la violence des passions politiques à Athènes et à Rome, à l'injustice de l'impôt en France.

Dans les pays où fonctionne actuellement un impôt basé sur l'appréciation directe des facultés des contribuables, il ne semble pas que les autorités auxquelles est confié le soin d'établir l'assiette de l'impôt méusent des pouvoirs qui leur sont conférés.

Il est incontestable qu'en Angleterre les assésurs, de même que les commissaires adjoints et les commissaires spéciaux, ne songent pas à satisfaire leurs passions personnelles, mais à établir l'impôt le plus équitablement possible.

L'intégrité et la bonne foi de l'administration prussienne est universellement reconnue, et à supposer que les contribuables qui font partie des commissions puissent quelquefois se laisser influencer par des considérations de personnes, leur travail est revisé avec suffisamment de soin par les agents de l'Administration pour que des manquements sérieux à la règle de la proportionnalité ne puissent être commis.

De même en Autriche et en Italie, les commissions et les agents de l'Administration accomplissent leur devoir en toute loyauté.

M. Perdrieux faisait en ces termes à la Société de législation comparée l'éloge des agents des contributions en Italie (1) :

« L'Administration déclare que les chiffres des traitements sont beaucoup trop faibles pour la tâche qui incombe aux agents, tâche lourde matériellement, intellectuellement, moralement, et pour la grosse responsabilité qui pèse sur eux : elle ajoute pourtant qu'ils gagnent sans cesse en valeur et en considération.

» Ils s'acquittent en général de leurs fonctions avec une

1. *Bulletin de la Société de législation comparée*, mars 1909.

grande abnégation. Les cas de corruption sont parmi eux presque inconnus. »

« Ils sont animés de zèle, m'écrit un de leurs chefs, c'est un personnel tout plein de valeur, m'écrit un autre, il y en a de première valeur, de culture élevée. »

Et M. Perdrieux conclut : « Si délicat à asseoir, il faut convenir que l'impôt de la richesse mobilière joue de bonheur. »

Du moment où l'assiette de l'impôt ne donne lieu dans les pays voisins à aucun reproche sérieux d'arbitraire, il n'est vraiment pas à craindre que l'Administration française vienne un jour à encourir le reproche de méconnaître ses devoirs et d'user d'arbitraire.

On peut sans crainte espérer que sa conduite sera aussi parfaite que celle de l'Administration italienne, dont nous venons de citer l'éloge qu'en faisait M. Perdrieux.

M. Colson a cependant, aux termes d'un passage que nous avons cité plus haut, exprimé des craintes au sujet de l'impartialité des agents de l'Administration.

Nous croyons ces craintes mal fondées ; l'éloge du personnel de l'administration des contributions directes n'est plus à faire tant au point de vue de la science que de l'intégrité.

« Les agents de l'administration des finances qui, soit dit en passant, ne sont pas toujours bien largement payés, font du haut en bas de la hiérarchie admirablement leur devoir », disait M. Caillaux. « Ils le font

aujourd'hui comme il y a dix et vingt ans, et j'ajouterai peut-être mieux encore. Je connais et je suis ce personnel depuis déjà de longues années, et je puis certifier que sa valeur, son zèle et son dévouement, loin de diminuer ne cessent de s'accroître de jour en jour. C'est là une constatation qu'on ne peut ne pas faire, quand on a l'occasion de parcourir les rapports des inspecteurs des finances et de consulter les documents qui sont centralisés au ministère des Finances. Je puis donner l'assurance que cette administration saura appliquer les dispositions législatives que le Parlement jugera bon d'édicter avec l'esprit de droiture et d'impartialité qui l'anime et dont elle ne s'est jamais départie (1). »

Et M. Ribot qui venait de provoquer cette interruption de M. Caillaux ajouta : « Je suis d'autant plus d'accord avec M. le ministre des Finances que j'ai été moi-même ministre des Finances, et que je sais tout ce qu'il y a de vertu professionnelle et d'impartialité vraie chez tous nos agents des finances. »

Danger d'oppression. — Il est certain qu'à Florence l'impôt sur le revenu a été, suivant le mot de Guichardin, le bâton avec lequel les Médicis ont écrasé leurs adversaires.

Mais l'impôt basé sur l'appréciation directe n'est pas une cause d'oppression en Angleterre, en Prusse, en Italie.

Depuis plus d'un siècle que l'income-tax existe en

1. Débats parlementaires. Chambre, année 1908, p. 347.

Angleterre, son taux a varié uniquement à raison des nécessités budgétaires. Personne n'a jamais considéré l'income-tax comme un moyen d'oppression des classes aisées et l'on ne peut reprocher à la supertax établie par la loi de finances de 1909 sur les revenus supérieurs à 125.000 fr. de constituer un impôt par trop progressif.

L'Einkommensteuer et l'Ergaenzungssteuer prussiens n'ont pas non plus servi à opprimer les classes riches : une somme importante va cependant être demandée aux contribuables allemands par le moyen d'un impôt de 5/10 0/0 assis sur la fortune pour subvenir aux dépenses militaires, mais personne ne voit là une mesure oppressive à l'égard des classes riches ; cette mesure est considérée comme constituant une équitable répartition entre les diverses classes de la société des charges fiscales.

L'impôt italien atteint un taux excessivement élevé, mais jamais, malgré les prélèvements importants qu'il fait subir aux revenus des assujettis, il n'a été considéré comme oppressif et comme portant atteinte aux droits de propriété.

Dans ces conditions, le danger d'oppression est-il à redouter en France ?

Nous ne le croyons pas. Assurément, le pouvoir législatif n'est pas exercé dans les mêmes conditions en France qu'en Angleterre et en Prusse ; mais faut-il conclure de ce que tout citoyen français a le même pouvoir électoral, alors qu'en Angleterre le même individu peut

avoir droit à plusieurs voix et qu'en Prusse la voix d'un électeur compte d'autant plus qu'il paye plus d'impôts, que l'impôt sur le revenu va servir en France d'arme de combat contre les classes aisées.

Faisons d'ailleurs observer que la question de la réforme électorale est à l'ordre du jour en Angleterre comme en Prusse et il est vraisemblable que sous peu le suffrage universel fonctionnera dans ces pays comme en France.

Pour que l'impôt, basé sur l'appréciation directe, puisse servir de procédé d'expropriation des individus au profit de la collectivité, il faudrait que le parti socialiste ait la majorité au sein de nos assemblées représentatives et qu'arrivé au pouvoir, il veuille appliquer ses théories ; mais s'il en était ainsi, il pourrait obtenir les résultats qu'il désire par des procédés plus expéditifs qu'en donnant à l'impôt sur le revenu un caractère de progression excessif ; ainsi que le disait très justement M. Rouvier le 13 décembre 1904 : « Vous craignez qu'une majorité surgisse qui s'empare de ma faible loi pour transformer les conditions sociales ; mais si, en ce sens, les majorités pouvaient surgir et se porter à de tels excès, on n'aurait nul besoin du vote de la loi que vous discutez en ce moment. »

Par suite, l'on ne saurait craindre de voir réaliser la confiscation des propriétés individuelles, grâce à un système fiscal basé sur l'appréciation directe des facultés des contribuables.

Tout ce que l'on peut dire, c'est qu'il est très vraisemblable que l'on essayera de faire supporter une part assez considérable des charges sociales par les impôts directs basés sur le système de la déclaration, qu'il est fort probable que les taux d'imposition qui seront primitivement fixés, seront relevés et que l'impôt deviendra nettement progressif ; mais la circonstance que le fisc, connaissant mieux les ressources des citoyens, leur demandera des sacrifices mieux proportionnés à leurs facultés, ne permet nullement de crier à l'oppression.

Dangers de fraudes. — Nous serons moins optimistes en ce qui concerne la fraude qu'en ce qui concerne l'arbitraire et l'oppression.

La fraude existait à Rome, au point que pour y mettre fin, on dut, ainsi que nous l'avons exposé, instaurer un régime fiscal basé sur le procédé indiciaire ; elle sévissait dans la France de l'ancien régime ; elle se donne libre cours dans les pays modernes où fonctionne l'impôt sur le revenu.

En Italie, la fraude atteint des proportions stupéfiantes. Aux États-Unis, la fraude, en ce qui concerne les biens mobiliers, est énorme.

En Angleterre aussi, les fraudes sont excessivement élevées en ce qui concerne les cédules où l'évasion fiscale est possible et les peuples de race allemande, qui sont cependant ceux qui ont le plus conscience de leurs devoirs fiscaux, ne se privent pas d'essayer de frauder.

Il semble donc que l'attraction de la fraude soit si

grande sur les contribuables que la fraude doit être considérée comme un inconvénient inhérent au procédé de l'appréciation directe.

Il ne pourrait en être différemment que si les contribuables parvenaient à se faire une conception plus exacte de leur devoir envers l'État ; si l'idée de patriotisme fiscal pénétrait dans leur esprit, et s'ils comprenaient que frauder l'État est chose au moins aussi grave et peut-être même plus grave que de tromper une personne avec laquelle ils contractent. C'est seulement lorsque l'idée de patriotisme fiscal se sera développée que les tentatives de fraude diminueront et que, comme les Grecs et les Romains, au début de leur histoire, les contribuables modernes seront véridiques dans leurs déclarations.

Malheureusement, on peut craindre que ce ne soit pas avant longtemps que l'honnêteté intégrale régnera dans les rapports des contribuables et du fisc.

Il faut donc considérer comme un fait certain que la fraude sévira en France par suite de l'instauration d'un régime basé sur le principe de l'appréciation directe ; de même qu'elle sévit en Italie, en Angleterre, aux États-Unis, en Prusse ; mais quelle sera l'intensité de la fraude ? C'est ce que nous allons essayer de chercher.

Gambetta ne croyait pas que les fraudes seraient considérables ; il disait, le 12 août 1881 : « Il y aura des dissimulations, c'est possible, quoique dans ce pays le caractère national soit plus franc qu'ailleurs »

et que nous soyons moins hypocrites, moins dissimulés que beaucoup de nos voisins qui se donnent des brevets de vertus (1). »

M. Pelletan ne veut pas croire que la bourgeoisie française méconnaîtra ses devoirs au point de tenter de se soustraire à l'impôt. « Quoi ! cette haute bourgeoisie qui aurait moins d'excuses que toute autre classe de contribuables, pour ne point payer intégralement son impôt parce qu'elle a plus d'aisance et plus de richesses, cette haute bourgeoisie dont on vante toujours et à juste titre, je le reconnais, l'esprit laborieux et la haute culture intellectuelle, ce monde qui s'intitule si volontiers le monde des honnêtes gens, et je lui reconnais ce titre à condition qu'il ne prétende pas au monopole, cette portion de la société qui fait retentir les protestations les plus indignées de patriotisme chaque fois qu'il lui semble qu'on porte la moindre atteinte au sentiment national, irait, sinon en masse, du moins dans une proportion assez importante pour compromettre le sort de l'impôt, frauder le fisc, frauder la loi, frauder l'État, frauder la nation ; organiserait je ne sais quelle vile et basse émigration, infiniment plus coupable que celle de la Révolution qui, au moins, avait des motifs généreux : l'émigration cupide et hypocrite des coffres-forts et rien que pour ne pas payer sa cote nouvelle, rien que

1. *Discours et plaidoyers politiques*, t. IX, p. 421.

pour rejeter sur d'autres sa part légitime d'impôt (1). »

Nous ne croyons pas devoir partager complètement l'optimisme de Gambetta et de M. Pelletan. Les dissimulations qui se produisent en ce qui concerne les impôts sur les successions montrent assez que le contribuable français n'est pas d'une honnêteté très rigoureuse à l'égard du fisc.

Importance des fraudes en matière de droits de succession. — L'Administration des finances en 1908 évaluait entre 30 et 40 millions le montant de la fraude.

M. Charles Dumont, aux termes d'un discours prononcé à la Chambre le 23 juin 1908, estimait la fraude à 60 millions.

Il est difficile d'évaluer d'une façon précise le montant de la fraude, mais il est certain que l'évasion est considérable ; à part quelques optimistes, comme M. Fernand Faure, personne ne conteste que le Trésor est privé en matière d'impôts sur les successions d'une grosse partie des droits qui lui sont dus.

La fraude est inhérente à nos mœurs actuelles. — Ce n'est pas seulement l'intérêt qui pousse les Français à frauder le fisc ; il n'est pas douteux que ce mobile est cependant le principal, mais il s'y joint le malin plaisir que la plupart des gens éprouvent à tromper l'Administration. On trouve admirable Guignol rossant le com-

1. Séance du 3 février 1908. Débats parlementaires, Chambre, p. 191.

missaire et Arsène Lupin échappant à Sherlock Holmes, comme tout le monde ne peut pas les imiter, on se contente de se jouer du fisc dans la mesure du possible. On considère qu'en agissant de la sorte on accomplit une action d'éclat.

Il nous est arrivé d'entendre de très honnêtes gens se vanter d'avoir échappé à un impôt par des procédés qui n'étaient peut-être pas d'une absolue correction.

A la vérité, on peut espérer que ce fâcheux état d'esprit cessera ; déjà ces derniers temps Arsène Lupin devient moins sympathique et l'on s'aperçoit que la police a du bon ; peut-être en matière fiscale notre mentalité changera-t-elle, peut-être se rendra-t-on compte que l'on fait acte de mauvais citoyen lorsque l'on prive l'État d'une somme qui lui est due en vertu des lois en vigueur, et qui est nécessaire pour la gestion des services publics.

Espérons-le et croyons que l'honnêteté fiscale ne sera pas toujours un vain mot dans notre pays, mais reconnaissons en attendant que la mentalité actuelle des contribuables français rend assez vraisemblables de nombreuses tentatives de fraude.

L'importance des fraudes n'est pas uniquement conditionnée par la mentalité des contribuables, elle l'est aussi et surtout par les avantages qu'ils espèrent en obtenir et par les moyens de contrôle et les mesures répressives dont dispose le fisc.

Aussi, pour évaluer l'importance probable de l'évasion

fiscale, il faut examiner quels profits les contribuables peuvent espérer tirer de la fraude et quelles sont les armes que l'Administration aura à sa disposition.

Les possibilités de fraude n'existent guère en ce qui concerne les revenus des propriétés foncières : bâties et non bâties, les seules fraudes qui seraient possibles consisteraient, pour diminuer le poids de l'impôt sur le revenu global, à mettre sous le nom de personnes interposées et moins riches que soi certains biens immobiliers pour lesquels, par suite, le taux de l'impôt serait moins élevé, mais les risques de l'opération sont tels, la fidélité des personnes interposées étant toujours assez problématique et, d'autre part, la fraude risquant fort d'apparaître au moment d'ouverture de la succession soit du propriétaire réel, soit du propriétaire fictif, que cette fraude n'est nullement à redouter.

La fraude ne paraît pas non plus très à craindre en ce qui concerne les bénéfices des exploitations industrielles et commerciales.

Nous avons cependant cité plus haut l'opinion de M. Delaunay-Belleville, d'après laquelle les commerçants fourniraient au fisc des livres maquillés et dissimuleraient ainsi une partie importante de leurs bénéfices.

Nous ne croyons pas que cela soit à craindre.

Porter sur ses livres de commerce des mentions inexactes est une chose à laquelle répugnera la conscience de tout commerçant honorable. La même personne qui cèle parfaitement et sans remords à l'Admi-

nistration un paquet de valeurs mobilières faisant partie d'une succession, considérera comme une action déshonorante de falsifier ses écritures ; d'ailleurs, les falsifications des livres de commerce sont réprimées par la loi.

Enfin, le commerçant ou l'industriel qui fausserait ainsi les résultats de son entreprise risquerait d'être lui-même victime de sa fraude, car s'il voulait vendre son fonds, son acheteur ne croirait peut-être pas à l'existence de bénéfices plus considérables que ceux qui résultent de la production des livres de commerce qui ont été soumis au fisc.

Il se peut toutefois que les commerçants, pour réduire d'autant leurs bénéfices apparents, et par suite le montant de leurs impôts, effectuent de très larges amortissements tant sur leur matériel d'exploitation que sur leurs créances ; mais ces pratiques qui n'ont rien de frauduleux et qui ne sont que des actes d'une administration sage et prévoyante ne préjudicieront en rien au Trésor, car au bout de quelques inventaires les bénéfices apparaîtront d'autant plus importants que l'on aura été plus modeste dans les évaluations précédentes.

La fraude n'est guère non plus à redouter en ce qui concerne les bénéfices d'exploitations agricoles ; comme nous l'exposerons par la suite, nous ne conseillons pas le mode de l'appréciation directe pour ce genre de revenu, mais cela ne tient uniquement à ce que l'adoption de ce mode d'imposition nécessiterait des recherches

trop délicates dans les affaires des cultivateurs ; examinons seulement, pour le moment, les possibilités de fraude ; il nous faut reconnaître que le système de la déclaration a permis dans les pays allemands d'obtenir des renseignements suffisamment précis sur la marche des entreprises agricoles pour permettre l'imposition de leurs produits dans des conditions satisfaisantes.

Les fonctionnaires, les employés, les salariés ne pourront pas non plus dissimuler leurs profits puisque la production des comptes et des livres de leurs employeurs peut en faire connaître le montant exact.

Par contre, les gains des personnes qui exercent une profession libérale seront bien moins facilement appréciables, car, d'une part, ils ne tiennent aucun livre et, d'autre part, leur déclaration ne peut être contrôlée par celle des personnes dont ils touchent leurs émoluments.

M. Renoult, aux termes de son rapport sur le projet Caillaux, estimait que la fraude n'était pas à craindre en ce qui concerne ces revenus : « Un homme exerçant une profession libérale, un avocat ou médecin hésiteront beaucoup quand ils devront déclarer sous leur signature la moyenne de leurs revenus professionnels durant les trois dernières années, à inscrire un chiffre faux ; bien des raisons parmi lesquelles un sentiment élémentaire de dignité personnelle d'abord, le souci aussi de ne point se déprécier professionnellement, la crainte enfin d'être convaincu un jour ou l'autre de

mensonge, les inciteront à faire une déclaration honnête et conforme aux lois » (Rapport, t. I, p. 152).

Nous ne sommes pas très persuadé de la force de l'argument de M. Renoult « tiré de ce que le contribuable craindrait, en donnant un chiffre trop faible, de se déprécier au point de vue professionnel ».

Cet argument n'aurait de valeur que si le montant des revenus imposables des médecins et des avocats devait être connu ; mais il n'en est rien et ce chiffre ne devra pas être divulgué, mais l'on peut espérer que les contribuables de professions libérales auront plus que tous autres une nette compréhension de leurs devoirs fiscaux et tiendront à honneur de ne pas faire de fausses déclarations.

L'exemple des médecins et des avocats italiens est, il est vrai, de nature à rendre cet espoir un peu hasardé, mais il faut tenir compte de l'énormité du taux de l'impôt italien.

Les profits des spéculateurs, brasseurs d'affaires, seront assez difficilement constatés quoique cependant les livres des agents de change et banquiers puissent être pour le fisc de précieux instruments de renseignements.

Il nous reste à examiner la question de la fraude en ce qui concerne le revenu des valeurs mobilières. Cette catégorie de revenus nous retiendra plus longtemps que les précédentes, car c'est, en ce qui concerne les valeurs mobilières, que l'on redoute principalement la fraude.

Valeurs mobilières françaises. — En ce qui concerne les valeurs mobilières françaises, le bénéfice que pourrait réaliser le fraudeur serait des plus médiocres et ne vaudrait pas les risques courus.

Il est probable que, si l'impôt sur le revenu est établi, les valeurs mobilières seront frappées : 1° d'une taxe sur le coupon frappant tous les titres (sauf la rente) sans distinction du propriétaire ; 2° d'un impôt qui ne sera perçu que si le revenu global de l'assujéti dépasse un certain taux.

Le premier impôt étant perçu indistinctement, quel que soit le propriétaire du titre, continuera comme actuellement à être prélevé lors du paiement du coupon : par suite, aucune fraude n'est possible en la matière.

La deuxième taxe n'étant perçue que si le propriétaire du titre jouit d'un revenu global atteignant un certain chiffre, les fraudes sont au contraire possibles, mais elles ne sont guère redoutables.

La fraude consisterait à faire toucher ses coupons par un individu dont les revenus ne s'élèveraient pas au chiffre à partir duquel l'impôt sur le revenu global sera perçu ; mais, il faut trouver des gens complaisants pour se prêter à cette petite manœuvre, il est probable qu'ils ne coopéreront pas à la fraude par amour de l'art et qu'ils demanderont la récompense de leurs bons services ; ceci diminuera d'autant le bénéfice du fraudeur, sans compter que ces honnêtes hommes de paille pourront ne pas toujours se contenter du salaire convenu et

pourront, sous menace de dénonciation, obtenir un petit supplément qui risquera fort d'induire en perte le contribuable malhonnête.

De plus, le fisc ne manquera pas de s'étonner que des individus dont les ressources paraissent médiocres soient possesseurs d'un assez fort paquet d'actions ou d'obligations, alors que, d'autre part, il sait, et ce, grâce à son droit de communication, que des personnes qui ont acheté telles ou telles valeurs oublient totalement de déclarer le montant des revenus qu'elles peuvent donner.

Dans ces conditions, comme nous le disions plus haut, la fraude, si elle est possible, ne risque pas de préjudicier sérieusement au Trésor.

Un autre procédé de fraude, qui pourrait peut-être être tenté, serait de toucher ses coupons de valeurs françaises à l'étranger, en se faisant passer comme étranger.

Il y aurait un moyen radical d'obvier à cette fraude, ce serait de décider que les valeurs françaises possédées par des étrangers paieraient l'impôt global sur le taux le plus élevé.

En agissant ainsi, on ne ferait, somme toute, qu'imiter la législation anglaise qui, depuis la loi de finance de 1909, prive les porteurs étrangers de titres anglais des abattements auxquels ont droit les Anglais, mais nous croyons qu'il est inutile pour éviter la fraude de recourir à cette mesure qui est injuste et qui porterait atteinte

à la diffusion des titres français sur les marchés étrangers.

Il suffirait simplement pour rendre la fraude peu redoutable d'exiger, pour obtenir l'exonération de l'impôt, que l'on fasse la preuve devant un agent français à l'étranger au moyen de bordereaux d'achat, ou d'actes enregistrés que l'on est propriétaire des valeurs dont s'agit et que l'on justifie de sa qualité d'étranger. Il serait assez difficile au citoyen français de passage à l'étranger de prouver au consul français qu'il est de nationalité étrangère.

Valeurs mobilières étrangères. — En ce qui concerne les valeurs mobilières étrangères, l'attrait de la fraude est plus grand pour les contribuables et les armes dont peut disposer le fisc sont moins fortes.

Avantages de la fraude. — Ici, en effet, il ne s'agit plus pour les assujettis d'échapper seulement à l'impôt sur le revenu global, l'évasion fiscale procure aussi l'exemption de l'impôt cédulaire en ce qui concerne du moins les valeurs qui ne sont pas soumises au régime de l'abonnement et qui n'ont pas acquitté le droit de timbre au comptant.

Les fraudes en matière de valeurs mobilières étrangères peuvent s'effectuer :

- 1° Au moyen de dépôts dans des banques étrangères ;
- 2° En louant des coffres-forts dans des banques étrangères ;

3° En touchant à l'étranger des coupons de titres que l'on conserverait par devers soi à son domicile ou que l'on aurait mis dans un coffre-fort loué dans une banque en France.

Inconvénients que peut comporter la fraude pour ceux qui s'y livreront. — Ces fraudes offriront pour les personnes qui les pratiqueront un inconvénient qui est commun à ces trois procédés.

Le fait que des valeurs auraient été celées en ce qui concerne l'impôt sur le revenu forcera les héritiers du fraudeur à les dissimuler s'ils ne veulent pas avoir à payer des amendes fort lourdes ; ainsi que l'écrivait M. Leroy-Beaulieu, la fraude successorale peut avoir des conséquences fâcheuses pour les fraudeurs ou leurs héritiers (*L'Art de gérer sa fortune*, p. 336). Dans bien des cas, l'héritier a un intérêt à faire constater authentiquement, en France, l'origine de la fortune qu'il recueille. Ainsi, chacun des deux époux, surtout quand le ménage est sans enfants, a intérêt à faire constater authentiquement dans notre pays les héritages qui lui étoient ; autrement, le montant de ces héritages cesse de lui constituer des biens propres ; il tombe dans la communauté d'acquêts, et si le mariage vient à être rompu par la mort ou le divorce, la moitié de l'héritage dissimulé va à l'époux qui n'y avait aucun droit : celui qui y avait droit ou ses héritiers sont ainsi frustrés de la moitié.

» Toutes les dissimulations d'héritages comportent

donc des risques ou recèlent des dangers qui peuvent se révéler ou ne se réaliser que longtemps après.

» Il faut une famille en général peu nombreuse, et singulièrement ainsi que constamment unie pour que ces diverses pratiques n'aient pas des inconvénients qui dépassent les avantages. ».

En déposant leurs titres dans des banques étrangères, les fraudeurs peuvent craindre de n'avoir échappé au fisc français que pour tomber sous le coup du fisc étranger. M. Wahl écrit à ce sujet : « Les dépôts en comptes-joints effectués à l'étranger acquittent presque toujours le droit de mutation par décès en pays étranger ; il n'est pas inutile d'ajouter que, dans la plupart des pays étrangers, il existe un impôt sur le revenu, lequel frappe non seulement le revenu intégral des personnes domiciliées sur le territoire, mais encore sur le revenu acquis sur ce territoire au profit des personnes domiciliées à l'étranger ; notamment celui qui provient de titres ou de valeurs déposées dans les établissements du pays ». (*Journal de droit international privé*, année 1905, p. 14). Cependant, la crainte du fisc étranger n'arrêtera pas, croyons-nous, les fraudeurs, il existe des pays où ne fonctionne pas l'impôt sur le revenu (Belgique) ; d'autre part, certains pays qui possèdent un impôt sur le revenu n'imposent pas les valeurs appartenant aux étrangers non domiciliés (Prusse, Suisse) ; en outre, les dépôts faits par les étrangers ne sont pas partout soumis à l'impôt sur les successions ; il en est ainsi dans la

plupart des cantons suisses, dans l'État de New-York ; dans d'autres pays (Prusse) l'impôt sur les successions en ligne directe n'existe pas encore.

Par suite, la menace du fisc étranger n'est pas suffisante pour faire obstacle à toute évasion fiscale puisqu'il existe des pays où les capitalistes français peuvent espérer être indemnes tout à la fois de l'impôt sur le revenu et de l'impôt sur les successions. Néanmoins, la fraude n'est pas sans offrir des dangers. Un changement de législation peut se produire qui, à l'insu du fraudeur, rend imposable à l'impôt sur le revenu ou à l'impôt sur les successions les valeurs possédées par un étranger.

M. Lescœur, dans son ouvrage : *Comment et pourquoi on fraude le fisc* (p. 147), écrit à ce propos : « Ajoutons que les lois applicables en pays étrangers nous sont souvent mal connues ; qu'elles peuvent d'ailleurs subir des modifications qui nous échappent. Ce danger est plus grand ici que partout ailleurs. En effet, chacun des 25 cantons ou demi-cantons suisses, d'après la Constitution fédérale de 1894 (art. 3), a toute liberté pour organiser à sa guise son régime fiscal, ses droits de timbre, d'enregistrement, ses impôts sur les successions, sur les capitaux, sur les revenus. Par conséquent, les avantages que l'on fait miroiter sous nos yeux, les immunités fiscales que l'on signale pour nous y attirer, peuvent disparaître brusquement quelque jour, sans que nous le prévoyions, sans même que nous en soyons

avertis ; et les combinaisons les plus ingénieuses s'effondreront. Il suffira pour cela du vote d'une Assemblée cantonale qui, parfois, par le nombre, la valeur, les lumières des hommes qui la composent, rappelle le conseil municipal d'une de nos villes et dont la décision n'est pas susceptible d'être réformée par une autorité supérieure. »

D'autre part, le dépôt de titres présente des dangers que M. Lescœur signale en ces termes (p. 439) :

« Nous remarquons d'abord que dans de petits pays comme la Suisse ou la Hollande, les banques de dépôts sont naturellement assez peu importantes ; étant donné les ressources locales, leur capital est de quelques millions. Quelques-unes sont garanties par l'État, mais les États suisses ne sont pas riches. Ces garanties sont elles suffisantes pour répondre des dépôts en titres au porteur et en numéraire qu'elles viennent solliciter chez nous. Il ne faudrait pas leur confier un grand nombre de fortunes mobilières, nous ne disons pas considérables mais seulement moyennes, pour arriver à un chiffre équivalent au montant de leurs garanties. Nous ne mettons pas en doute la parfaite honorabilité de leurs administrateurs, mais ils peuvent se tromper ou se laisser tromper, comme tant d'autres, par des employés infidèles ; ils ne répondent pas des cas fortuits, etc.

» Pour payer à leurs déposants l'intérêt avantageux qu'elles leur promettent, ces banques sont obligées de sortir de leur champ normal d'activité et de demander

à des opérations plus ou moins aléatoires les revenus dont elles ont besoin. Par exemple, voici le Bankverein suisse qui a reçu, en 1906, 106 millions de dépôts : il a consenti pour plus de 81 millions d'avances, il a un portefeuille de 60 millions, des participations pour 13 millions et demi, 73 millions et demi d'effets à payer et d'acceptations... Nous demandons comment ces banques pourraient faire face à leurs obligations, si une crise survenait et que de nombreuses demandes de retrait se produisissent. »

Quant à la fraude qui serait pratiquée en louant dans des banques étrangères des coffres-forts où l'on déposerait les valeurs que l'on entend cacher au fisc, elle offre aussi en outre du danger de changement de législation quelques inconvénients : ou il faudra pour toucher les coupons confier la clé de son coffre-fort, chose toujours hasardeuse, ou il faudra se rendre soi-même dans le pays où l'on a ses titres, ce qui est une cause de fatigues et de dépenses ; il est vrai qu'on peut, pour récolter ses coupons, profiter des voyages de vacances *utile dulci*.

En résumé, il n'est pas douteux que la fraude comportera des inconvénients et des dangers, mais ils ne sont pas tels qu'ils feront obstacle aux tentatives d'évasion fiscale.

Tout dépend de l'importance des moyens de contrôle.

A l'égard des deux premiers procédés de fraude que nous venons d'indiquer, des mesures de contrôle assez

sérieuses peuvent être prises. On pourrait disposer que toute enveloppe contenant des fonds adressés de l'étranger en France devra indiquer le montant et la cause de cet envoi ; toute lettre contenant des fonds non déclarés pourrait être saisie. En procédant à cette vérification, l'Administration ne violerait pas le secret des correspondances ; ce n'est pas lire les lettres que de rechercher au moyen de rayons X ou de tout autre procédé, si elles renferment des valeurs introduites en violation des règlements. D'ailleurs, il n'y aurait pas lieu de crier au scandale si l'Administration portait une légère atteinte au principe de l'inviolabilité des correspondances. Certes, ouvrir des lettres qui ne vous sont pas adressées est chose blâmable, mais fouiller les gens lorsqu'ils viennent chez vous n'est pas une action que les règles de la bienséance recommandent particulièrement. Or, lorsque l'on pénètre sur le territoire français, les agents des douanes, après vous avoir demandé si vous n'avez rien à déclarer, ont le droit de vous fouiller. Aussi sacrées que soient les correspondances, elles ne le sont pas plus que les personnes.

Il conviendrait, d'autre part, d'interdire l'exercice de la profession de « pèlerin ». Ce n'est pas par anticléricalisme que nous conseillons cette mesure, car les pèlerins que nous visons sont des moines d'un ordre tout particulier. On donne, en effet, le nom de pèlerins aux agents des banques étrangères qui viennent en France apporter aux clients de ces banques les intérêts des

fonds et des titres qu'ils y ont déposés. Ces pèlerins exerceraient, du jour où serait voté un impôt sur le revenu, un métier qui ressemblerait beaucoup à celui de contrebandier.

Faire passer à la frontière des cigarettes ou des dentelles sans acquitter les droits de douane n'est pas plus délictueux que de faire pénétrer en France des sommes d'argent qui ne devraient pas légalement être remises à leurs propriétaires avant que l'impôt y afférent ait été acquitté ; par suite, des mesures devraient être prises à l'égard de ces modernes contrebandiers.

En ce qui concerne le troisième procédé que nous avons indiqué tout à l'heure (voyage effectué à l'étranger par le contribuable afin de percevoir ses coupons), nous ne croyons pas que le fisc puisse prendre des dispositions de nature à sauvegarder ses intérêts.

En effet, à moins de compter ce que chaque Français a dans son porte-monnaie à sa sortie du territoire, et ce qu'il a en y rentrant, on ne peut éviter cette fraude. Il va sans dire qu'un tel moyen de contrôle serait, à juste titre, considéré comme inquisitorial et vexatoire au dernier chef. Aussi ne peut-il être question d'y avoir recours.

Serment fiscal. — Nous ne parlons que pour mémoire du moyen de contrôle qui consisterait à faire prêter au contribuable un serment. M. Caillaux y songea un instant. Il proposa, aux termes du projet de budget de l'année 1909, d'instituer ce moyen de contrôle. Cette

proposition fut écartée et il nous semble que c'est avec raison. Il ne saurait, en effet, à notre avis, être question d'imposer le serment comme moyen de contrôle ; car ce procédé ne peut donner de résultats qu'en ce qui concerne les contribuables qui croient qu'un faux serment, s'il bénéficie à leur bourse, risque de porter préjudice au salut de leur âme ; les autres contribuables, après avoir méconnu leur devoir envers l'État, en faisant une fausse déclaration, n'hésiteront pas à jurer que cette déclaration est exacte. D'ailleurs, ce moyen de contrôle a toujours donné de médiocres résultats.

En Belgique, le serment fiscal avait été établi en ce qui concerne l'impôt sur les successions. Un arrêté du gouvernement provisoire, en date du 17 octobre 1830, le supprima comme immoral et inefficace. Ce moyen de contrôle fonctionna aux États-Unis pour l'assiette de l'impôt sur les revenus établi lors de la guerre de Sécession. D'après David Wells, « le parjure était devenu à ce point commun qu'il avait presque cessé d'être remarqué ».

Contrôle au décès du contribuable. — 1^o Valeurs déposées en France. — Le contrôle lors de la perception des coupons étant insuffisant, on peut user de mesures qui permettraient à l'Administration de découvrir la fraude, non au moment où le contribuable touche ses coupons, mais lors de son décès.

Actuellement, aux termes de l'article 15 de la loi du

25 février 1901 : « Les sociétés ou compagnies, agents de change, changeurs, banquiers, escompteurs, officiers publics ou ministériels, ou agents d'affaires, qui seraient dépositaires, détenteurs ou débiteurs de titres, sommes ou valeurs dépendant d'une succession qu'ils sauraient ouverte, devront adresser, soit avant le paiement, la remise ou le transfert, soit dans la quinzaine qui suivra ces opérations, au directeur de l'enregistrement du département de leur résidence, la liste de ces titres, sommes ou valeurs. » Cette disposition permet au Trésor d'être renseigné sur les valeurs et sur les fonds qui sont confiés aux banques en simple dépôt, elle ne donne à l'Administration aucun renseignement sur les valeurs que les contribuables peuvent posséder dans des coffres-forts loués dans des banques. Il est possible, croyons-nous, d'accroître les garanties du Trésor en adoptant, en ce qui concerne les titres déposés dans des coffres-forts, une mesure analogue à celle qui existe pour les titres qui se trouvent en simple dépôt. Cette extension du principe déjà posé par la loi est d'autant plus nécessaire qu'il est vraisemblable que c'est dans des coffres-forts loués dans des banques que l'on conservera la plupart des valeurs étrangères que l'on essaiera de soustraire à l'impôt.

M. Charles Dumont, aux termes d'une proposition de loi déposée le 25 octobre 1910, conseillait l'adoption d'une telle mesure : « Aucun coffre-fort tenu en location ne pourra être ouvert après le décès du locataire

de son conjoint ou de l'un des co-locataires qu'en présence du juge de paix ou si les parties le requièrent, d'un notaire qui dressera en minute un inventaire complet et détaillé de tous les titres, sommes, valeurs et objets quelconques qui y seront contenus. »

Toute personne ou société qui se livre habituellement à la location des coffres-forts doit :

1^o Avant toute opération, en faire la déclaration à un bureau d'enregistrement ;

2^o Tenir un registre sur lequel seront portés les noms de tous les locataires avec l'indication du jour et de l'heure de toute demande d'ouverture du coffre-fort par un co-locataire ou par toute autre personne autre que le locataire lui-même.

« Les agents de l'Administration de l'enregistrement pourront exiger au lieu où se trouvent les coffres-forts loués la représentation de ce registre et des contrats de location en cours ou expirés depuis moins de cinq ans. »

Nous croyons que rien ne fait obstacle à l'adoption de cette mesure qui donnerait au fisc un puissant moyen de contrôle, non seulement en ce qui concerne les valeurs mobilières étrangères, mais encore toute autre valeur mobilière. D'ailleurs, la loi italienne du 12 juillet 1888 interdit au détenteur à n'importe quel titre de valeurs et objets dépendant de successions ouvertes d'en faire la remise aux héritiers, légataires et ayants droit quelconques, sans en avoir préalablement informé le bureau de l'enregistrement. Et l'article 26 du règlement, rendu

en exécution de cette loi, interdit aux héritiers, légataires et ayants cause, d'ouvrir les compartiments de coffre-fort, si ce n'est en présence du détenteur afin de le mettre à même de faire la déclaration voulue au bureau de l'enregistrement, avec toutefois la faculté pour eux s'ils le préfèrent, de procéder à cette ouverture hors de la présence du détenteur, mais en présence du receveur de l'enregistrement ou d'un autre agent du fisc délégué à cet effet.

M. Dumont, aux termes de son projet du 23 octobre 1910, proposait aussi d'instituer des moyens de contrôle à l'égard des biens conservés par le *de cujus* à son domicile.

ART. 4. — L'article 53 de la loi du 22 frimaire an VII est modifié ainsi qu'il suit :

Les maires, adjoints, les officiers publics ou les agents des communes faisant fonctions d'officiers publics, chargés des registres de l'état civil, adressent par le moyen le plus expédient, exprès, télégramme ou lettre recommandée, au fur et à mesure des déclarations de décès et au plus tard dans les vingt-quatre heures qui suivent le décès, mention de tout décès au juge de paix et au receveur d'enregistrement du canton. Ladite mention indiquera le chiffre des contributions payées par le défunt et en outre, si, à la connaissance du rédacteur de l'avis, il y a des héritiers absents ou mineurs.

Dans les vingt-quatre heures suivantes, le juge de paix et le receveur d'enregistrement feront parvenir à l'officier public leur avis de réception. Les maires, adjoints, officiers publics ou tous autres chargés de la tenue des registres de l'état civil, les juges de paix et receveurs d'enregistrement seront passibles d'une amende de 5 francs par jour de retard constaté dans

l'envoi des mentions de décès et des avis de réception.

ART. 5. — L'article 916 du Code de procédure civile est modifié comme il suit :

Si, lors de l'apposition des scellés il est trouvé soit un testament ou d'autres papiers cachetés, soit des deniers, soit des valeurs mobilières nominatives ou au porteur, des certificats de dépôt et généralement des titres ou reconnaissance de créance, de quelque nature que ce soit, le juge de paix, en ce qui concerne les testaments et autres papiers cachetés, en constatera la forme extérieure, le sceau et la souscription s'il y en a, paraphera l'enveloppe avec les parties présentes, si elles le savent ou le peuvent et indiquera les jours et heures où le paquet sera par lui présenté au président du tribunal de première instance ; en ce qui concerne les deniers comptants, titres et valeurs de toute nature, le juge en fera le compte et la description et pourra soit les laisser sous scellés, soit procéder comme il est dit par la loi du 28 juillet 1875 relative aux consignations judiciaires. Il fera mention du tout dans un procès-verbal, lequel sera signé des parties, sinon mention sera faite de leur refus.

ART. 7. — L'article 917 du Code de procédure civile est modifié comme il suit. Sur la réquisition de toute partie intéressée le juge de paix fera, avant l'apposition des scellés, la perquisition du testament, des deniers comptants, titres et valeurs de toute espèce dont l'existence sera annoncée, et, à l'égard de ce qu'il trouvera, il procédera ainsi qu'il est dit ci-dessus.

Nous ne croyons pas que l'on puisse avoir recours à ces procédés pour faire obstacle à la fraude. Ils seraient trop mal accueillis en France. Ainsi que le dit M. Lesœur dans son ouvrage : *les Coffres forts et le fisc* (p. 234) : « Le contribuable français ne supporterait pas l'intrusion de tous ces hommes de loi indifférents et pressés dans

cette maison où l'on pleure et leurs allées et venues à tant par vacation de trois heures, au milieu de ces personnes en deuil. » D'autre part, ces moyens de contrôle si vexatoires risqueraient fort d'être à peu près inefficaces. « On aura beau prévenir le juge de paix dès le décès, même par exprès ou télégramme, il lui faudra bien, quelque diligence qu'il fasse, plusieurs heures pour arriver et il arrivera toujours trop tard. Ce magistrat d'ailleurs n'y mettra pas d'empressement, se rendant compte de l'inopportunité de sa démarche, de l'accueil qui l'attend s'il se hâte un peu trop, il attendra plusieurs jours, sous un prétexte ou un autre avant de répondre à l'appel du receveur. Il ne trouvera donc pas ce qu'il vient chercher. Le coffre-fort aura été ouvert, les tiroirs ne contiendront plus que ce que les héritiers y auront laissé, l'argent, les titres au porteur, les bijoux, les objets mobiliers précieux, tout ce qui sous un faible volume a une certaine valeur, tout cela aura été mis à l'abri, dissimulé dans quelque recoin où le fonctionnaire le plus subtil n'ira pas le découvrir ou bien emporté au dehors (1). »

2^o *Valeurs se trouvant dans les banques étrangères, soit en dépôt, soit dans un coffre-fort pris en location.* — Pour que le fisc français puisse avoir des ren-

1. Lescœur, *op. cit.*, p. 235.

seignements précis sur les biens possédés par des Français à l'étranger, il lui faudrait le concours des gouvernements étrangers. Nos ministres des Finances et principalement M. Caillaux, ont essayé d'obtenir la collaboration des administrations fiscales étrangères pour assurer la perception des droits de succession et du futur impôt sur le revenu. Malheureusement, leurs démarches n'ont pas été couronnées d'un très grand succès et l'on ne peut espérer que des ententes internationales puissent constituer des moyens de contrôle sérieux en ce qui concerne la fraude fiscale.

La seule convention qui ait été passée ces dernières années avec un gouvernement étranger est celle conclue le 15 décembre 1907 avec le gouvernement anglais. Il existe en outre une convention conclue en 1843, avec le gouvernement belge. Il fut question d'une convention qui devait être passée avec l'Autriche-Hongrie, mais les négociations avec ce pays ne donnèrent aucun résultat. Le bruit courut un moment qu'une convention allait être signée avec la Suisse, mais ce bruit fut formellement démenti par le gouvernement suisse.

Les garanties que donne au fisc français la convention de 1843 avec la Belgique, et de 1907 avec l'Angleterre, sont assez peu importantes. En effet, ainsi que le disait à la tribune de la Chambre belge le ministre des Finances Liebaert, le 26 juillet 1907 : « En Belgique, les banquiers, les agents de change ou autres particuliers et les établissements financiers, qui reçoivent en dépôt ou

en compte-courant des sommes d'argent, titres, ou valeurs de portefeuille, ne sont pas tenus d'en faire la déclaration à l'administration des finances en cas de décès du titulaire du dépôt ou du compte courant, et l'Administration ne possède pas le droit d'investigation dans leurs livrés aux fins de recouvrement de l'impôt de succession. Il en est naturellement de même quand il s'agit d'un étranger et de l'impôt dû dans un autre pays.

» Le gouvernement belge ne saurait donc être engagé ou s'engager par une convention avec un autre gouvernement à procurer à celui-ci des renseignements ou des éléments de preuves qu'il n'est pas en situation de se procurer lui-même. »

D'autre part, la convention passée avec l'Angleterre se borne à assurer la transmission des renseignements fournis par les successeurs eux-mêmes, soit sur leur propre initiative, soit à la suite de réclamations qui leur sont adressées.

M. Wahl, dans un article paru dans *la Revue de droit international privé*, année 1908, estime qu'il ne faut voir dans les conventions de 1843 et de 1907 qu'une série de dispositions par lesquelles les administrations fiscales de deux pays, sans accomplir aucun acte spécial dans l'intérêt l'un de l'autre, sans même utiliser l'une pour l'autre les droits spéciaux qu'elles tiennent de leur législation nationale, s'engagent à se faire connaître réciproquement en vue de l'accomplissement de leur

mission respective, les renseignements que les contribuables eux-mêmes leur ont fourni.

» La convention de 1907, non seulement est étrangère au projet d'impôt sur le revenu, mais, de plus, ne fait aucunement présager la possibilité d'une entente avec le gouvernement anglais dans le but de faciliter la perception de cet impôt. »

En présence du peu de résultat de ces négociations avec les gouvernements étrangers, M. Caillaux proposa un moyen de contrôle dont on ne peut contester l'ingéniosité. Il consistait en ce qu'un héritier pour obtenir la délivrance de titres laissés à l'étranger par un Français, devrait obtenir du président du tribunal civil du lieu d'ouverture de la succession, une ordonnance d'envoi en possession contenant l'énumération desdites valeurs déposées à l'étranger.

La commission de législation fiscale de la Chambre, s'inspirant du principe qui servait de base au projet de M. Caillaux, modifia profondément le texte qu'il avait proposé. En effet, on craignait que les tribunaux étrangers n'appliquassent pas la loi française, qu'on pouvait la considérer comme une loi de procédure, en vertu du principe de droit international, *locus regit actum*.

La commission proposa que le défaut de demande d'envoi en possession au lieu de faire seulement obstacle à la délivrance des valeurs déposées à l'étranger fasse perdre la qualité d'héritier. De la sorte, le statut même de

l'héritier étant modifié, on estimait que les tribunaux étrangers ne pourraient se dispenser d'appliquer la loi française.

Avant que la Chambre ait eu à examiner ce projet, une commission nommée par le garde des Sceaux et par le ministre des Finances, le 5 juillet 1909, examina la question. Cette commission proposa que l'envoi en possession spécial au lieu de constituer, comme le faisait le projet de la commission de la Chambre, une condition résolutoire de la qualité d'héritier, en ferait une condition suspensive. Le motif de la modification apportée au texte de la commission parlementaire était que la condition résolutoire n'empêche pas le droit de l'héritier de se former et de pouvoir être exercé jusqu'à l'arrivée de la condition, et qu'au contraire le droit affecté d'une condition suspensive n'a pas d'existence tant que la condition n'est pas réalisée.

A la suite de l'avis de la commission ministérielle, le gouvernement, le 12 juillet 1910, déposa un nouveau projet de loi aux termes duquel « les valeurs mobilières sont à l'état d'hérédité vacante tant que l'envoi en possession spéciale n'aura pas été obtenu par l'héritier qualifié pour la demander, la vocation héréditaire et tous droits aux biens hérités, donnés ou légués, demeurés vacants, sont prescrits par trente ans à dater de l'ouverture de la succession ».

M. Dumont, aux termes de son projet du 25 octobre 1910 proposa :

P. Séligman

« Dans tous les cas où une succession ouverte en France et régie par la loi française comprend des fonds publics, actions, obligations, parts d'intérêts, créances et généralement des valeurs mobilières de quelque nature que ce soit déposés ou existant à l'étranger, toute vocation héréditaire et tout droit aux dons et legs et aux donations des biens à venir sont suspendus jusqu'à l'envoi en possession (art. 9).

» La vocation héréditaire et tous droits aux biens hérités, donnés ou légués demeurés vacants faute d'avoir été réclamés par la requête à fin d'envoi spécial en possession, seront prescrits par deux ans à partir de l'ouverture de la succession pour l'héritier premier appelé, par deux ans six mois pour les appelés en deuxième ligne, par trois ans pour les appelés en troisième ligne et ainsi de suite à raison d'une augmentation de délai de six mois par degré » (art. 15).

Il n'est pas douteux que le projet de M. Dumont est celui qui présente pour le fisc le maximum de garantie, puisque c'est celui qui rend la fraude plus dangereuse. L'héritier premier appelé risquant de se voir supplanter par un autre successible. On a soutenu que le projet Dumont était immoral. « Ce sera la guerre dans la famille, dit M. Lescœur » (*les Coffres-forts et le fisc*, p. 310).

M. Dumont, aux termes de sa proposition du 25 octobre 1910, a réfuté cet argument d'une façon décisive :

« Certes, l'union des familles est chose précieuse. Il importe seulement qu'elle s'accorde avec le devoir

imposé à chacun de respecter les lois de son pays et de payer les impôts dus à la nation.

» On peut accorder que l'âme n'est pas très haute de l'héritier troisième appelé un neveu, qui réclame au bout de trois ans les valeurs déposées à l'étranger par son oncle défunt alors qu'il sait que son cousin germain, fils du défunt, est entré en possession de ces valeurs sans les avoir déclarées et sans avoir payé les droits.

» Personne ne contraint qui que ce soit à témoigner un grand respect au neveu en question, mais la menace de cette compétition peut seule donner à la loi projetée son efficacité.

» Il dépend d'ailleurs de l'héritier premier appelé d'épargner à l'honneur de sa famille la honte de compter parmi ses membres un sien cousin animé de sentiments sans noblesse. Il n'a qu'à payer les droits. Préserver ses proches de toute tentation de cupidité vaut bien qu'on respecte une loi fiscale.

» Le détenteur de capitaux mobiliers qui fraude le fisc refuse de payer sa part d'impôt, rejette sur les travailleurs la partie de la charge fiscale qu'il n'acquitte pas, obéit, lui aussi, à des mobiles d'un égoïsme sans noblesse. C'est au même niveau d'âme qu'il faut faire surgir chez l'héritier deuxième appelé ou troisième appelé les intérêts et les mobiles antagonistes, si on veut sincèrement prévenir et réprimer l'entreprise d'égoïsme que tentent les hervéistes du coffre-fort, héritiers occultes de valeurs mobilières déposées à l'étranger. »

On a prétendu que les tribunaux étrangers n'appliqueraient pas de telles dispositions. « On devrait cependant prévoir que les tribunaux étrangers ne s'y laisseront pas prendre ; ils verront bien qu'il n'y a qu'un mot de changé ; qu'on s'est contenté de baptiser d'un autre nom la saisine, et qu'au fond c'est la saisine que l'on dénie à l'héritier français ; puisque les intérêts de leurs nationaux sont en jeu, puisqu'il s'agit pour eux de ne pas détourner de leurs banques un afflux de capitaux français dont ils ont besoin, ils ne se prêteront pas à l'application de la loi projetée. C'est, diront-ils, une question de saisine, que règle en réalité la nouvelle loi française ; or, cette question n'est pas de son domaine, elle dépend de notre loi (1).

Enfin, a-t-on dit, l'envoi en possession spécial sera inefficace. « Supposons, en effet, que l'envoi en possession spécial nous soit un jour imposé sous des modalités quelconques, nous recourrons alors, soit au mandat *post-mortem*, soit au compte-joint, soit au récépissé à ordre (2).

Ces objections ne nous semblent pas très fondées. En effet, il n'est nullement démontré que les tribunaux étrangers se refuseront à appliquer une loi française qui modifierait le statut personnel de nos nationaux sous prétexte que cette loi a été inspirée par des considérations d'ordre fiscal ; il ne leur appartient pas de

1. Lescœur, *op. cit.*, p. 303.

2. *Ibid.*, p. 312.

rechercher quels motifs ont pu guider notre législateur.

Supposons, en effet, une loi qui modifie l'ordre successoral à raison du nombre d'enfants des héritiers. Admettrait-on que les tribunaux étrangers puissent, en ce qui concerne les biens situés à l'étranger, faire obstacle à la loi française par le motif que ces dispositions ont été prises afin d'accroître la natalité et d'augmenter dans l'avenir nos forces militaires. Et c'est faire injure aux tribunaux des pays voisins que de croire que leurs sentences pourraient être dictées par des considérations étrangères au droit pur et d'admettre qu'ils se refuseront à appliquer la loi française, parce que cela serait profitable aux établissements de banque de leur pays.

D'ailleurs, si, ce que nous n'admettons pas, des considérations étrangères au droit devaient peser dans la balance de la justice, il n'est nullement démontré qu'elles la feraient pencher dans le sens qu'indique M. Lescœur. Au contraire, il serait possible que les tribunaux étrangers soient influencés dans une certaine mesure par l'avantage qu'il y aurait pour leur pays à ne pas mécontenter et froisser la France, et que la question étant en droit pour le moins fort discutable, des motifs de correction diplomatique les inclinent à appliquer la loi française.

Quant à la possibilité de faire obstacle au moyen de contrôle organisé par le procédé de l'envoi en possession spéciale, en utilisant des comptes-joints, des récépis-

sés à ordre, et le mandat *post-mortem*, elle ne saurait être niée. Mais ces procédés de fraude comportent de nombreux inconvénients pour ceux qui seraient tentés d'en user ; quand cela ne serait que celui de mettre le possesseur à la discrétion de son mandataire ou de la personne au nom de laquelle le compte-joint est ouvert. Dans ces conditions, le moyen de contrôle qui consisterait à organiser un envoi en possession spécial pour les valeurs déposées à l'étranger, peut donner une garantie appréciable au fisc.

En résumé, en ce qui concerne les valeurs mobilières étrangères, il n'est pas possible d'organiser un système qui rende toute fraude impossible. Mais on peut, par l'utilisation des diverses mesures que nous venons d'exposer, rendre la fraude difficile et hasardeuse pour ceux qui seront tentés de s'y livrer.

Conclusions en ce qui concerne les dangers de fraude qui résulteraient de la substitution du principe de l'appréciation directe, à celui du procédé indiciaire. — Le système de l'appréciation directe entraînera certainement des fraudes, mais on peut espérer que ces fraudes n'atteindront pas un chiffre très important et que le préjudice qu'elles causeront au Trésor sera relativement peu élevé. Mais elles auront, il faut le reconnaître, le grand inconvénient d'introduire dans le régime fiscal, basé sur le principe de la déclaration, une certaine inégalité et cette inégalité, circonstance aggravante, bénéficiera aux possesseurs de valeurs étrangères et particu-

lièrement aux gros capitalistes qui pourront se documenter d'une façon suffisamment précise sur le fonctionnement des impôts à l'étranger et pour lesquels les frais d'un voyage afin de toucher leurs coupons hors de France seront largement compensés par les avantages que cette opération leur assurera, aux riches brasseurs d'affaires, aux médecins arrivés, aux avocats en renom, alors que le petit rentier, le petit employé ne pourront dissimuler aucune partie de leurs maigres revenus. Dans ces conditions, il faut reconnaître que le reproche que l'on adresse au système de l'appréciation directe et qui est fondé sur les fraudes qu'il peut entraîner, contient une certaine part de vérité.

Danger d'inquisition. — De même que la fraude, l'inquisition fiscale nous semble inhérente au procédé de l'appréciation directe. La France en souffrait vivement sous l'Ancien Régime, les contribuables anglais, allemands, autrichiens et italiens, en subissent aujourd'hui les inconvénients.

Ainsi que nous l'avons exposé plus haut, des critiques très vives se sont encore élevées très récemment en Angleterre contre les mesures inquisitoriales employées par les agents chargés de l'assiette de l'income-tax, cédule D ; les journaux allemands citent continuellement des faits qui montrent les inconvénients, les gênes qu'entraîne en Prusse l'inquisition fiscale. Il se peut que tous les faits cités par les journaux ne soient pas exacts, que certains de leurs récits ne constituent qu'une satire des

façons d'agir de l'Administration. Mais cela même suffirait à montrer combien l'inquisition fiscale est impatiemment supportée par le contribuable prussien, qui est cependant le contribuable le plus docile qu'il soit au monde.

En Italie, en Autriche, l'inquisition fiscale est moins vive qu'en Prusse, car ici l'Administration n'agit plus avec la raideur toute militaire du fisc prussien ; elle procède avec une certaine douceur et une certaine bonhomie, mais elle ne peut faire que le contribuable ne soit soumis à des recherches gênantes et que des formalités ennuyeuses ne lui soient imposées.

L'inquisition est dans l'état des mœurs actuelles des contribuables, la conséquence forcée du procédé de l'appréciation directe, car elle est le corollaire de la fraude. Tant que les contribuables auront une tendance sérieuse à frauder, le fisc sera obligé d'avoir recours à des moyens de contrôle sévère. Comme nous l'avons dit plus haut, le contribuable français sera assez disposé à frauder. Il est, par suite, vraisemblable que l'inquisition fiscale sera assez rude en France. En outre, il est à craindre qu'elle soit fort mal supportée dans notre pays, car il est exact de dire que le caractère français, par son essence même, répugne profondément à toute recherche relative à la somme des revenus ou des fortunes privées. Ainsi que nous l'avons exposé, cet argument a été maintes fois et très vivement mis en lumière par les partisans du système indiciaire. Il renferme une grande part de vérité ; les contribuables de

race anglo-saxonne ne répugnent pas à dire ce qu'ils valent. Les contribuables allemands répondent avec soumission à toutes les questions que l'Administration veut bien leur poser. Les contribuables italiens font des déclarations si peu exactes, que cette formalité leur coûte fort peu ; mais le contribuable français, qui n'a pas l'habitude, comme le contribuable anglais, de faire montre de son état de fortune, qui n'a pas la soumission du contribuable allemand et qui ne peut espérer avoir à l'égard de la vérité la même désinvolture que le contribuable italien, souffrira probablement beaucoup de l'introduction d'un mode d'imposition basé sur l'appréciation directe de ses facultés. On ne saurait tirer argument de ce que l'impôt basé sur le principe de l'appréciation directe fonctionne actuellement en Alsace-Lorraine sans donner lieu à de sérieuses récriminations.

En effet, pour comprendre que les Alsaciens-Lorrains aient accepté assez volontiers la réforme fiscale, quoique étant de race française, il faut tenir compte de deux circonstances : la première est que le taux de l'impôt est très faible ; en second lieu, depuis l'invasion, les malheureux Alsaciens-Lorrains étaient accoutumés à tant de vexations qu'ils ont supporté assez aisément, après trente ans d'entraînement, celles qu'occasionna l'abandon du système indiciaire, d'autant qu'en l'espèce l'Administration avait reçu la consigne de mettre un gant de velours sur sa main de fer.

La substitution du régime de la déclaration au

régime des présomptions serait d'autant plus mal supportée par le contribuable français que, quoiqu'on en ait dit, il n'y est pas préparé. En effet, la circonstance que le système de la déclaration fonctionne pour la perception de certains impôts, n'implique nullement que son instauration soit possible comme base de l'assiette des impôts directs.

Les défenseurs du système indiciaire ont parfaitement raison lorsqu'ils soutiennent que l'argument tiré de l'existence du procédé de la déclaration dans notre organisation fiscale est sans valeur. La déclaration qui a pour but de porter à la connaissance du fisc que l'on commence à exercer telle ou telle profession que l'on met en circulation telle ou telle quantité d'alcool ne constitue pas une gêne bien considérable et n'implique pas la nécessité de faire connaître à l'Administration des renseignements que l'on répugne à confier à des étrangers. D'ailleurs, si le système de la déclaration est assez aisément supporté en ce qui concerne les impôts indirects, cela tient peut-être à ce que les contribuables qui sont soumis à ce régime se livrent à de grandes exploitations et que par suite, eu égard à l'importance de leur entreprise, la gêne que leur apporte les règlements administratifs est relativement peu considérable et que leur nombre étant peu élevé, leurs récriminations n'auraient pas grande chance d'être entendues.

D'autre part, il n'est pas douteux que l'on ne saurait tirer argument de ce que la déclaration fonctionne pour

l'assiette de la contribution sur les chevaux et voitures et de la taxe sur les chiens, car les déclarations faites pour l'établissement de ces impôts n'ont pour effet de faire connaître au fisc que de simples faits matériels que tout le monde peut constater.

Enfin, l'on ne saurait faire état de ce que la répartition de l'impôt mobilier est faite actuellement à raison de l'appréciation que font les répartiteurs des facultés des assujettis, car il ne faut pas croire que les répartiteurs ne sortent de la légalité que pour rentrer dans le droit.

Ce ne sont pas toujours, en effet, les contribuables les plus pauvres qui sont dégrevés et les plus riches qui sont surtaxés.

« Souvent cet impôt est réparti au gré des passions locales », reconnaissait M. Caillaux, à la séance de la Chambre du 28 janvier 1909. M. Boutin, directeur général des contributions directes, à la suite de vérifications auxquelles s'était livrée son administration, dans le but de rechercher quels effets produirait la substitution d'une répartition faite légalement, c'est-à-dire d'après les valeurs locatives à la substitution faite par les répartiteurs en tenant compte des facultés présumées des assujettis, avait fourni les renseignements suivants à la commission extra-parlementaire de 1894 :

« Nous avons fait des expériences dans six communes appartenant à six départements différents, savoir : Calvados, Côtes-du-Nord, Dordogne, Loiret, Meuse et Pas-de-Calais.

» Dans ces communes, le nombre des chefs de famille imposés à la contribution personnelle mobilière est de 732. Si l'on substituait comme le veut la loi, la valeur locative réelle de l'habitation aux bases actuelles de la répartition, on obtiendrait les résultats suivants :

» Trois cent trente contribuables subiraient une augmentation et 382 bénéficieraient d'une diminution. Parmi les 350 qui seraient augmentés, on en compte 41 dans une situation très peu aisée, 155 qui sont réputés aisés, 124 aisés et 30 très aisés. Quant aux 382 contribuables qui seraient diminués ils se répartissent ainsi : 22 sont considérés comme très peu aisés ; 175 comme peu aisés, 147 comme aisés et 38 comme très aisés. Ainsi l'emploi de la valeur locative aurait pour effet de rehausser la taxe de 196 contribuables dont la situation comporte des ménagements et diminuer au contraire celle de 185 contribuables aisés ou riches. On voit donc que la substitution pure et simple de la valeur locative aux loyers matriciels ne remédierait au vice organique du système d'une contribution qui repose exclusivement sur la valeur locative. Il faudrait aussi se demander, d'autre part, si le système actuel, celui des facultés présumées, présente des avantages, il en a à certains égards, mais il comporte encore de l'arbitraire, et il suffit de reprendre les chiffres pour voir qu'après tout, ce système surtaxe 197 contribuables signalés comme peu aisés, c'est-à-dire que ces contribuables payent actuellement plus qu'ils ne devraient s'ils étaient imposés d'après la valeur locative de leur

habitation, tandis que, d'autre part, il ménage 154 contribuables dont la situation ne mérite aucune faveur (1). »

Cependant il faut reconnaître que la déclaration qui est exigible en matière de droit de succession se rapproche un peu de celle que rendrait exigible la substitution du régime de l'appréciation directe à celui des signes extérieurs. Mais là encore la différence est grande. Ce que le contribuable a à faire connaître, ce n'est pas sa propre situation, c'est celle du *de cuius* ; il est vrai que, dans certains cas, s'il s'agit d'héritiers en ligne directe qui n'ont pas encore de fortune personnelle, la déclaration des biens du *de cuius* constitue en même temps la déclaration de leur propre fortune. Pour eux, par suite, la déclaration faite en matière de droits successoraux se rapproche singulièrement de celle qu'ils auraient à faire pour l'assiette d'un impôt établi sur le capital, mais une grande différence subsiste néanmoins entre la déclaration en matière d'impôt direct et la déclaration en matière de droits de succession. C'est que la première doit être périodique ; il faudra, à intervalles fixes, l'année en principe, discuter à nouveau avec le fisc, sa situation, tandis que la déclaration en matière d'impôts sur les successions peut être considérée comme un inconvénient passager, une triste conséquence du deuil qui vous a frappé.

Dans ces conditions, on peut appréhender que le

1. Séance du 16 novembre 1894. Procès-verbaux, p. 594.

contribuable français, habitué depuis plus d'un siècle à une si grande quiétude en ce qui concerne l'assiette des impôts directs, supporte malaisément le changement. On doit cependant faire observer que les contribuables auraient tort de considérer la recherche du fisc dans leurs affaires comme une mesure aussi vexatoire et aussi gênante que certains auteurs et orateurs l'ont prétendu.

Les contribuables devraient se dire qu'il n'est pas plus pénible d'avouer au contrôleur des contributions directes sa situation qu'à son notaire ou à son banquier. Nous estimons que c'est à tort que l'on a tiré argument des inconvénients que présenterait pour les commerçants la production de leurs livres. Les craintes que fait naître chez les commerçants la pensée qu'ils seraient obligés de produire à l'Administration leurs livres, nous semblent bien exagérées.

En effet, il arrive souvent à un commerçant et à un industriel de communiquer leurs livres et de faire connaître leur situation à des personnes qui sont loin de présenter les mêmes garanties de discrétion que les agents de l'Administration. Lorsque le commerçant ou l'industriel sollicite un emprunt, n'est-il pas obligé souvent de montrer ses livres au banquier auquel il s'adresse. S'il veut vendre son fonds, ne les montre-t-il pas à son futur acheteur ? Et le banquier et l'acheteur avec lesquels il est en pourparlers peuvent rompre les négociations et rien ne les oblige à conserver pour eux les renseignements qu'ils ont pu obtenir.

D'autre part, ces livres qu'on veut entourer d'un si profond mystère sont tenus par des employés dont, malgré tout, la discrétion n'est pas absolument certaine. Au contraire, il n'est pas à craindre que les renseignements confiés aux agents de l'Administration soient divulgués, les agents de l'Administration de l'enregistrement ont actuellement des renseignements les plus précis sur l'état des fortunes des particuliers; et il n'a jamais été soutenu qu'ils divulguaient ces renseignements.

Les agents de l'Administration des contributions directes sauront être aussi discrets que leurs collègues de l'enregistrement.

A supposer d'ailleurs que la recherche de la situation exacte des contribuables comporte, pour eux, une certaine gêne, ils devraient la souffrir sans récrimination. En effet, ainsi que le disait au Landtag M. Miquel, l'auteur de la loi du 24 juin 1891 : « C'est une gêne, dira-t-on, le citoyen ne doit pas compter qu'avec lui-même; il doit supporter des formalités pénibles quand cela est commandé par l'intérêt supérieur de l'État. Il doit remplir tous ses devoirs civiques, agréables ou non. »

Et M. Jaurès disait très justement à la tribune de la Chambre, le 10 juillet 1894 : « Mais s'il est vrai que la déclaration doive être un ennui pour les contribuables aisés; s'il est vrai en même temps que l'impôt général et personnel fondé sur la déclaration est le seul moyen de soulager les petits contribuables, les contribuables

pauvres, les petits cultivateurs obérés, les ouvriers écrasés de taxes de consommation, quelle comparaison y a-t-il entre ce léger ennui que vous imposeriez à ceux qui ont après tout la compensation de la fortune ou de l'aisance et l'écrasement sous lequel vous laissez à l'heure actuelle la partie la plus souffrante et la plus pauvre de la population. Ah ! oui, on tient au secret de ses affaires, de sa fortune, de ses opérations, mais vous ne vous apercevez donc pas que l'immense majorité des citoyens de ce pays ne peut réclamer pour elle le secret même de la vie domestique. Est-ce que le salaire de l'ouvrier n'est pas connu de celui qui l'emploie. Est-ce que le salaire de l'employé n'est pas connu de l'employeur ? Le peuple vit au grand jour ; il ne peut avoir de secret ; il est obligé de livrer tous les jours le secret de ses moyens d'existence. Est-ce parce qu'on hésitera à déclarer qu'on a un petit revenu, une petite fortune, mais est-ce qu'il y a dans une démocratie une honte quelconque attachée à avoir une fortune modeste. Et s'il en est qui craignent de divulguer leurs profits annuels, les éléments de leur revenu, l'origine de leur fortune, la source d'où provient leur aisance, leur richesse, leur luxe, pourquoi cette crainte s'ils ont la conviction que cette fortune qu'ils ont gagnée, ils l'ont bien gagnée ; s'ils ont la conviction que leurs revenus viennent d'une probité inflexible et du travail toujours sacré, s'ils ont la conviction qu'on peut regarder jusqu'à la source même de leur fortune,

qu'elle est limpide et pure, qu'ils n'ont rien à cacher, et qu'elle repose sur une probité personnelle indiscutable. Qu'ont-ils à craindre. Ils devraient être les premiers à appeler la lumière, à montrer leurs livres et à dire voilà ce que nous sommes, voilà ce que nous avons gagné. »

Stuart Mill n'attachait pas grande importance non plus aux reproches d'inquisition que l'on fait au procédé de la déclaration. « On ne devrait pas, écrivait-il, tenir grand compte de la rigueur prétendue qu'il y a à forcer les contribuables à déclarer leurs revenus (1). »

Et M. le conseiller Colson exprime la même idée dans son *Cours d'économie politique*.

« L'une des causes principales de l'opposition faite par beaucoup de bons esprits à l'impôt sur le revenu est l'immixtion continuelle des agents du fisc dans les affaires privées, qu'il implique nécessairement. Nous ne serions guère touché par cet argument, si les constatations à faire étaient faciles et sûres. Nous savons la répugnance de la plupart des familles à faire connaître leur situation réelle de fortune, cependant le droit au secret en ce qui concerne ces situations, nous touche peu, car nous ne voyons pas qu'il réponde à un intérêt légitime et quiconque ne vise à induire personne en erreur, n'a rien à redouter de la publicité donnée à sa fortune réelle (2). »

1. *Principe*, t. II, p. 387.

2. Colson, *op. cit.*, p. 202.

Nous plaçant à un point de vue purement doctrinal, nous serions assez portés à admettre comme les auteurs que nous venons de citer, que le contribuable ne doit pas cacher au fisc sa vraie situation et que l'État a le droit de savoir exactement quelle est la situation exacte de chacun pour proportionner l'impôt à ses ressources. Malheureusement, il est à craindre que le contrôle de l'Administration à raison de notre esprit national, de nos habitudes fiscales, soit assez mal supporté par les contribuables français, car ils n'ont et n'auront pas de sitôt une suffisante compréhension de leurs devoirs envers l'État pour se plier à des mesures pour lesquelles leur tempérament les dispose fort peu et auxquelles ils ne sont nullement préparés.

CHAPITRE III

PRINCIPES SUIVANT LESQUELS LA RÉFORME FISCALE DOIT ÊTRE RÉALISÉE

En résumé, nous arrivons à cette conclusion :

Le procédé indiciaire nous a donné un régime fiscal qui est incontestablement commode pour les contribuables, mais qui a l'inconvénient, d'une part, d'entraîner des inégalités et des injustices certaines ; d'autre part, d'être doué d'une médiocre élasticité.

Le procédé de l'appréciation directe nous donnerait un régime fiscal qui serait capable de fournir au Trésor des ressources plus abondantes et qui ne comporterait pas les injustices et les inégalités du système basé sur le procédé indiciaire, mais qui, par contre, imposerait aux citoyens des obligations gênantes et qui pourrait, à son tour, se trouver entaché d'inégalité à raison des fraudes auxquelles il est vraisemblable que les contribuables se livreront.

Dans ces conditions, s'il nous fallait nous décider en faveur de l'un ou de l'autre procédé, nous hésiterions infiniment, puisqu'ils comportent l'un comme l'autre,

à côté de mérites évidents, des inconvénients non moins certains.

Peut-être cependant pencherions-nous pour le procédé de l'appréciation directe, car ce procédé, et c'est là à nos yeux un point capital, peut permettre d'assurer, au budget, les ressources qui lui sont nécessaires ; mais nous ne croyons pas qu'il faille forcément opter entre l'un ou l'autre de ces deux procédés.

Si tous les deux, pris séparément, donnent, nous venons de l'établir, des résultats médiocres, ne peut-on pas, en les combinant, obtenir des résultats fort satisfaisants.

C'est, croyons-nous, dans cette voie, qu'il faut aiguiller les projets de réforme fiscale.

Le régime des patentes porte atteinte au principe de l'égalité, mais il est fort commode et la grande majorité des commerçants et des industriels en demandent le maintien ; d'autre part, le procédé de l'appréciation directe donnerait une égalité plus complète, mais entraînerait des recherches gênantes pour les assujettis ; ne peut-on, en combinant le procédé indiciaire et celui de la déclaration, admettre qu'en principe le système des patentes subsisterait, mais que le contribuable qui le désirerait pourrait être taxé à raison des bénéfices qu'il a réellement réalisés ; de la sorte, notre système fiscal, sans devenir plus gênant pour les contribuables, fera régner entre eux une égalité plus complète.

D'autre part, l'on a remarqué que dans les pays où

fonctionne un impôt sur le revenu global, cet impôt finit par sortir de son lit et devient en fait un impôt sur la dépense.

Voici ce que dit M. Stourm sur ce point (1) :

« L'impôt sur le revenu à la recherche de la recette se trouve presque partout dépisté. Sauf le banal rentier détenteur de trois pour cent inscrit au Grand Livre, ou d'obligations nominatives, tout le monde, en s'ingéniant quelque peu, à conditions de ne pas craindre d'encourir certains risques, trouve moyen de dissimuler ainsi une part plus ou moins importante de ses recouvrements. En un mot, l'impôt sur le revenu, s'il n'avait que la recette seule à sa disposition, cesserait vite de fonctionner ; car en dehors des biens fonciers, des titres admis à la cote de la Bourse, de certains traitements et autres valeurs ostensibles déjà désignées, l'obscurité ambiante arrêterait sa marche.

» Alors, dans tous les pays, par nécessité, s'ouvre une route nouvelle, celle de l'impôt, sur la dépense, déviation qui fait, sans doute, renier son intitulé à l'impôt sur le revenu, mais qui lui permet de ressaisir les divers rentiers, spéculateurs, hommes d'affaires, financiers, artistes, avocats, industriels, commerçants, etc., que la recherche exclusive de leurs bénéfices laisserait indemnes. Désormais, le train de vie, les frais de ménage, les achats, les notes de fournisseurs, les

1. *Systèmes généraux d'impôts*, p. 98.

voyages, réceptions, domestiques, chevaux, équipages, automobiles, yachts de plaisance, parcs, chasses, plaisirs divers, dominent les appréciations des assesseurs de l'imposition. Ils ne demandent plus : combien gagnez-vous ? Sachant bien que le contrôle de beaucoup de sources de revenus leur échapperait. Mais ils interviennent en disant : votre dépense annuelle suppose un revenu déterminé. Prouvez-nous que vous ne possédez pas ce revenu démontré par vos dépenses.

» C'est bien ainsi que procède l'Einkommensteuer en Prusse. Dès que les énonciations des feuilles de déclaration paraissent suspectes aux commissions de contrôle, une fois les diverses sources de revenus vérifiables passées en revue, le questionnaire se transporte d'emblée sur le terrain du train de vie, du genre d'existence, des dépenses de la maison, en un mot. Interrogatoire indiscret profondément désagréable à ceux qui le subissent, provoquant des plaintes trop justifiées, dont les journaux se font l'écho et que ne supporteraient pas aisément les peuples qui n'en ont pas fait un long apprentissage.

» Cette dégénérescence de l'impôt sur le revenu en impôt sur la dépense est significative. Elle marque le point où l'impôt sur le revenu se déclare lui-même en faillite. »

« Je me suis encore renseigné à ce sujet pendant un récent voyage », disait M. Reinach lors de la discussion du projet Caillaux de 1907, séance du 25 janvier 1909 :

« Il est infiniment rare, m'a-t-on dit, il est presque sans exemple que les commissions locales ou les commissions supérieures regardent ou demandent à voir les livres des contribuables, quoique le texte de la loi leur en donne le droit. Dans la majorité des cas, voici comment la commission contrôle la déclaration du contribuable : elle se renseigne sur son genre de vie, elle demande quel appartement il occupe, combien il a de domestiques, etc.

» Bref, on est arrivé en Angleterre, dans ces derniers temps, à asseoir, je ne dirai pas l'impôt, mais le contrôle de la déclaration exactement sur la même base où nous asseyons l'impôt mobilier actuel. »

A la commission de l'income-tax de 1904, un commissaire additionnel, M. Debenham, disait : « J'insiste sur les difficultés qu'ont les commissions à se procurer les moindres informations, nous ne connaissons en somme que la maison où habite le contribuable et sa valeur seule nous sert de guide. »

M. Perdrieux, dans son ouvrage sur les fraudes en Italie, indique comment les agents de l'Administration calculent le revenu des entreprises industrielles et commerciales en se basant sur le nombre d'ouvriers et d'employés, le capital engagé, le volume apparent des affaires et il ajoute : « Ce revenu très problématique, ils le rapprochent de la valeur locative de l'habitation personnelle de l'exploitant et du gérant, du train de vie du contribuable, de ses dépenses, son luxe, ses

plaisirs, les toilettes de sa femme, ils ne font même pas fi du bruit public, ni des indications ou dénonciations du concurrent ; au besoin ils les provoquent (1).

Il ne faut pas croire que cette dégénérescence de l'impôt sur le revenu soit une calomnie dirigée contre lui par ses adversaires.

Ce fait est admis comme une chose évidente, par un de ses plus habiles défenseurs, M. Caillaux, qui disait à la tribune de la Chambre, le 28 janvier 1909 : « Avec la déclaration contrôlée par l'Administration dans la mesure où elle pourra le faire, avec la déclaration rapprochée des indices tirés du genre d'existence du contribuable, nous aurons une base d'appréciation qui, neuf fois sur dix, sera conforme à la réalité. »

Les législateurs étrangers ont été obligés, en présence de cette déviation de l'impôt sur la recette, de mettre le loi en harmonie avec les faits.

La loi italienne du 24 août 1877, article 37, § 7, permet de tenir compte de la valeur locative de l'habitation du contribuable.

Aux termes de l'article 40 de la loi prussienne du 19 juin 1906 : « S'il n'existe pas de documents suffisants pour évaluer le revenu d'un contribuable, les commissions estiment le montant de ce revenu d'après leur libre appréciation et en prenant toute circonstance en considération. »

1. *Op. cit.*, p. 25.

Le paragraphe 214 de la loi autrichienne, donne à la commission d'évaluation le droit de tenir compte des signes extérieurs pour le calcul du revenu.

Or, du moment où l'impôt sur le revenu global conduit fatalement à un impôt basé sur les dépenses du contribuable, pourquoi jeter bas notre contribution personnelle mobilière qui est justement un impôt sur le revenu établi à raison de la dépense.

Ne peut-on pas admettre que l'impôt sur le revenu global sera établi à raison des revenus directement constatés, mais qu'en aucun cas le montant de l'impôt ne pourra être inférieur à une somme qui sera calculée, à raison d'indices limitativement fixés par la loi (loyer, domestiques, chevaux).

Cette manière de voir n'est pas en contradiction avec ce que nous avons dit plus haut au sujet des inconvénients qu'il y aurait à maintenir la contribution mobilière pour jouer le rôle d'impôt sur le revenu global. car, dans la majorité des cas, l'impôt sera établi d'après les chiffres qu'aura fournis l'appréciation directe de la matière imposable, de plus, du moment où la contribution mobilière notablement améliorée, d'ailleurs par le fait que l'on tiendrait compte pour son établissement dans une large mesure des charges de famille, et de ce que la somme consacrée à l'habitation est plus forte proportionnellement pour les petits budgets que pour les gros, sera utilisée seulement à titre de moyen de contrôle, on pourra établir d'une façon si modérée les coefficients

qui permettraient d'évaluer le revenu de l'assujéti que, seuls, seront surtaxés les contribuables qui, par amour de luxe et de l'ostentation, auront un train de vie par trop en disproportion avec leurs ressources.

Un impôt sur le revenu global, basé en principe sur la méthode de l'appréciation directe et subsidiairement sur le procédé indiciaire, donnerait les avantages des systèmes basés sur le principe de l'appréciation directe, puisque dans la grande majorité des cas, le fisc établirait l'imposition d'après des bases réellement constatées, et, d'autre part, il éviterait les mesures inquisitoriales auxquelles, dans les pays étrangers, se livrent les agents chargés de l'assiette de l'impôt lorsqu'ils estiment que les revenus réels des contribuables sont supérieurs aux revenus qu'ils ont pu constater directement, car c'est précisément lorsque l'impôt sur le revenu sort ainsi de son lit, pour se transformer en impôt sur la dépense, que les mesures de contrôle auxquelles se livre l'Administration sont particulièrement vexatoires et gênantes pour les particuliers; et c'est dans le cas où aucune base légale n'est imposée à l'agent chargé de la taxation que l'arbitraire peut apparaître.

Par la combinaison, par la fusion du procédé indiciaire et du procédé de l'appréciation directe, on peut donc, croyons-nous, tout en utilisant les avantages de ces deux modes d'imposition, éliminer dans une très large mesure les inconvénients qu'ils présentent tous deux; et obtenir de la sorte un système fiscal qui sera

adéquat à notre esprit national, conforme à nos institutions, qui constituera l'aboutissement normal de notre régime fiscal antérieur, qui ne sera pas la copie plus ou moins réussie de l'Einkommensteuer prussien, de l'impôt sur le revenu autrichien ou de l'income-tax anglais ; mais qui sera un système fiscal vraiment français, et qui, par suite, aura les plus grandes chances d'être favorablement accueilli par le pays et de donner à l'application d'heureux résultats.

QUATRIÈME PARTIE

LA RÉFORME FISCALE

CHAPITRE PREMIER

Propriété foncière bâtie. — La question du mode d'imposition des revenus de la propriété foncière bâtie n'offre aucune difficulté.

Tout le monde est d'accord pour maintenir le procédé d'imposition qui existe actuellement. Et cette opinion est parfaitement fondée, car peu d'impôts sont établis avec autant d'exactitude que l'impôt de la propriété foncière bâtie.

Il y aurait peut-être lieu cependant d'apporter deux légères améliorations à cet impôt.

Aux termes de l'article 7 de la loi du 8 août 1890, les évaluations servant de base à la contribution foncière des propriétés bâties ne sont revisées que tous les dix ans.

D'autre part, les propriétaires ne sont admis à réclamer contre l'évaluation attribuée à leur immeuble que pendant les six mois à dater de la publication du

premier rôle dans lequel cet immeuble aura été imposé ; pendant trois mois à partir de la publication du rôle suivant et, en ce qui concerne les rôles subséquents, pendant les trois mois de la publication de chaque rôle lorsque, par suite de circonstances exceptionnelles, leur immeuble aura subi une dépréciation.

Or, le Conseil d'État reconnaît qu'il y a des circonstances exceptionnelles de nature à permettre aux propriétaires d'invoquer le bénéfice du paragraphe 2 de l'article 7 de la loi du 8 août 1890, que lorsque la valeur locative de l'immeuble est diminuée par suite de modifications dans l'état des lieux de cet immeuble ou des immeubles voisins.

A été considérée comme circonstance exceptionnelle permettant la revision de l'évaluation d'une cité ouvrière, la démolition de l'usine voisine (1).

Le fait que, par suite de crues, deux ponts servant d'accès à une usine ont été détruits ou endommagés (2).

Au contraire, n'est pas considérée comme une circonstance exceptionnelle donnant droit au bénéfice de l'article 7 paragraphe 2 de la loi du 8 août 1890, une baisse de loyer due à des circonstances économiques (3) ; la baisse des loyers dans une fraction ou un quartier d'une ville à la suite de la construction d'un grand

1. Vulliamy, 5 juillet 1901.

2. Del Péré de Cardillac, 25 novembre 1908.

3. Crevoizier, 18 mai 1904.

nombre de maisons (1) ou du percement de rues nouvelles.

Par suite, la valeur locative d'un immeuble peut, au cours de la période décennale, varier dans de grandes proportions sans que son propriétaire puisse obtenir une réduction de sa cote.

Pour remédier à cet inconvénient, conviendrait-il de réduire de dix à cinq années la période pendant laquelle les évaluations du revenu des propriétés foncières bâties doivent rester fixes? Nous ne le croyons pas.

Le travail que donne à l'administration des contributions directes l'évaluation de la propriété foncière bâtie est considérable et il ne saurait, croyons-nous, être question, si l'on veut que cette opération soit faite d'une façon consciencieuse, qu'elle ait lieu à des intervalles plus rapprochés que ceux fixés aujourd'hui; d'ailleurs, la diminution de la période pendant laquelle les évaluations ne peuvent être modifiées n'empêcherait pas que pendant un certain laps de temps encore les propriétaires dont les revenus auraient diminué paieraient un impôt trop élevé, aussi nous estimons que la réforme qu'il convient de réaliser consisterait à modifier le paragraphe 2 de l'article 7 de la loi du 8 août 1890 de façon qu'une diminution dans les revenus du contribuable, qu'elle soit le résultat d'une circonstance exceptionnelle

1. Gamard, 22 juin 1900.

ou non, du moment où elle réduirait les revenus de plus d'un certain tant pour cent, on pourrait adopter le chiffre de 15 0/0, serait de nature à entraîner sur la demande de l'assujéti une nouvelle évaluation du revenu de sa propriété.

L'autre amélioration que nous estimons qu'il y a lieu d'apporter à la loi du 8 août 1890 est la suivante :

Aux termes de cette loi modifiée par la loi du 13 juillet 1900, le revenu imposable est réglé à raison de la valeur imposable sous déduction d'un quart pour les immeubles et de 40 0/0 pour les usines pour frais d'entretien et d'amortissement.

Or, ce forfait de 25 et de 40 0/0 nous semble excessif.

On comprend qu'en 1890, à une époque où le système de l'appréciation directe était peu en faveur, le législateur ait agi de la sorte ; mais du moment où la déclaration a conquis droit de cité, pourquoi ne pas adopter des forfaits moins élevés que ceux fixés par les lois du 8 août 1890 et 13 juillet 1900 qui, dans la très grande majorité des cas sont trop élevés, quitte aux contribuables qui auraient dû assumer des charges supérieures aux forfaits légaux à déclarer le montant des dépenses qu'ils ont effectuées et à ne payer par suite l'impôt que sur le revenu net qu'ils ont encaissé.

M. Merle, lors de la discussion du projet du 7 février 1907, a proposé de réduire à 15 et à 30 0/0, selon qu'il s'agit de maison et d'usine, les sommes prévues par l'article 2 de la loi du 13 juillet 1900 pour frais d'entre-

tien des propriétés foncières bâties, cette réduction devant être corrigée par la faculté donnée au contribuable, dans le cas où ces sommes seraient insuffisantes, d'indiquer les dépenses qu'il a supportées et qui sont venues en déduction de son revenu (1). M. Caillaux a fait rejeter cet amendement.

Les motifs qu'il a invoqués à l'encontre de la proposition Merle sont les suivants : « Les petits propriétaires seraient dans l'incapacité de fournir les documents leur permettant d'obtenir un dégrèvement supérieur au forfait légal ; par suite, cette déclaration facultative bénéficierait seule aux gros propriétaires qui ont une comptabilité complète et bien en règle ; d'autre part, cette réforme imposerait un surcroît d'occupation trop important aux agents de l'Administration. »

Il est certain que l'adoption de la proposition Merle donnerait un léger surcroît de besogne à l'Administration, mais il n'est pas du tout démontré que seuls les gros propriétaires pourront faire la preuve des dépenses qu'ils ont faites. Tout propriétaire, si peu important que soit son immeuble, pourra apporter la note de son menuisier ou de son plombier.

Propriété foncière non bâtie. — La recherche du procédé d'évaluation qu'il convient d'adopter pour les revenus de la propriété foncière non bâtie ne doit pas non plus nous retenir bien longtemps.

1. Débats parlementaires. Chambre, année 1908. p. 559.

Il y a six ans, cette question était l'objet de controverses ardentes ; la question se posant de savoir si le revenu des propriétés foncières non bâties serait évalué par parcelles cadastrales ou d'une façon globale par propriété.

Cette question donna lieu à de vifs débats à la Chambre et au Sénat.

Le 21 juin 1894, les Chambres avaient voté un projet de loi présenté par M. Poincaré, alors ministre des Finances, aux termes duquel il devait être procédé à une nouvelle évaluation de la propriété foncière non bâtie.

Le principe de la réforme ainsi posé ne reçut, pendant de longues années, aucune application.

En 1906, M. Poincaré, à nouveau ministre des Finances, incorpora dans le budget de 1907 une disposition prescrivant l'évaluation des propriétés foncières non bâties par parcelles cadastrales.

Cette disposition fut écartée par la commission du budget de la Chambre.

Un nouveau texte fut proposé par M. Caillaux, le 21 novembre 1907, à la différence du projet Poincaré, l'évaluation devait se faire, non plus par parcelles, mais globalement, par propriété.

Les motifs donnés par M. Caillaux à l'appui de son projet étaient les suivants : « Ceux qui préconisent la méthode des parcelles adoptent, sans toujours s'en douter, la doctrine de l'impôt assis sur les revenus théoriques, sur des revenus de genre, suivant l'exacte expression

d'un auteur. Dans le système des parcelles, on ignore, on veut ignorer non-seulement les personnes, mais même les réalités, pour ne connaître que des moyennes, que des fictions ; on suppose que deux terres d'égale étendue, de qualité à peu près comparable, consacrées à une même nature de culture, rapportent le même revenu, quelles que soient par ailleurs les conditions dans lesquelles elles sont exploitées, qu'elles fassent partie d'un vaste domaine dont le sol est enrichi par l'engrais, ou qu'elles composent le seul bien d'un paysan propriétaire. Envisager uniquement les choses et imaginer qu'en quelque main qu'elles se trouvent, elles produisent toujours le même revenu, voilà la présomption légale que crée en tout état de cause sans distinction ni exception, le système des évaluations parcellaires. »

Le projet Caillaux fut adopté par la Chambre.

Mais au Sénat, l'évaluation par propriété fut combattue, l'on fit valoir que l'évaluation parcellaire était plus familière aux paysans, et permettait de suivre la matière imposable à travers les démembrements de propriété qui peuvent résulter de ventes ou d'héritages.

Le Sénat adopta l'évaluation parcellaire, finalement l'accord entre la Chambre et le Sénat se fit sur le texte suivant qui laisse l'Administration libre d'évaluer les propriétés par parcelles ou d'une façon globale (art. 3 de la loi du 31 décembre 1907).

ART. 3. — Les opérations prescrites par l'article 4 de la loi du 21 juillet 1894 seront immédiatement entreprises à l'aide

du crédit de 3 millions ouvert au ministre des Finances. Elles auront pour objet de déterminer le revenu net actuel des propriétés foncières non bâties.

Les évaluations seront effectuées dans chaque commune en tenant compte des exploitations distinctes, d'après un tarif établi par nature de cultures et de propriétés, ou à l'aide de baux authentiques ou de déclarations de locations verbales, dûment enregistrées

En fait, l'Administration a utilisé surtout le procédé de l'évaluation par parcelles. Aucune déclaration n'est exigée des propriétaires, mais l'article 2 de la loi du 8 avril 1910 dispose toutefois :

Les résultats des évaluations seront communiqués aux intéressés qui pourront, dans le délai d'un mois, demander communication des feuillets comportant le détail des opérations d'évaluations par exploitation et réclamer copie desdits feuillets. Les intéressés auront un délai de deux mois à dater de la communication des feuillets pour présenter par écrit leurs observations.

Au termes du rapport du ministre des Finances en date du 25 juin 1912 : « La proportion des travaux d'évaluation terminés au 1^{er} janvier 1912 ressortait à :

79, 71 0/0 du nombre des communes ;

77, 47 0/0 de la superficie des propriétés imposables ;

69, 71 0/0 du nombre des cotes foncières ;

71, 63 0/0 du nombre des parcelles cadastrales.

Par suite, on peut espérer que les travaux d'évaluation seront terminés à la fin de l'année 1913 ou au début de 1914.

Il sera donc possible à cette date de réaliser la péréquation de l'impôt sur la propriété foncière non bâtie en faisant de cet impôt un impôt de quotité ainsi qu'il a été fait par la loi du 8 août 1890 pour la propriété foncière bâtie.

Bénéfices des exploitations agricoles. — Si l'appréciation de la valeur locative d'un champ est chose relativement aisée, il n'en est pas du tout de même de l'évaluation des produits qu'un fermier ou le propriétaire, s'il exploite lui-même, peut tirer de la culture de ce champ.

En effet, le cultivateur vit au jour le jour du produit de ses champs, il ne tient pas de comptabilité bien compliquée.

Il ne peut être question d'imposer le revenu de l'exploitation agricole à raison des produits nets directement constatés. Les partisans les plus déterminés du procédé de l'appréciation directe n'y ont en France, jamais songé; la pensée d'obliger les cultivateurs français à subir un contrôle aussi sévère que celui qui fonctionne en Prusse et dans la plupart des pays allemands n'a pas été sérieusement mise en avant; il est en effet impossible d'astreindre les cultivateurs à faire connaître au fisc le nombre d'œufs que la fermière a trouvé le matin dans le poulailler, ceux dont elle a fait une omelette et ceux qu'elle a vendus au marché; la quantité de blé qu'ils ont récoltée et celle qu'ils ont employée pour la fabrication de leurs miches de pain; aussi pour cet

impôt, c'est au procédé indiciaire que M. Caillaux proposait d'avoir recours aux termes de son projet du 7 février 1907.

Si, dès l'abord, la nécessité d'avoir recours au procédé indiciaire fut reconnue, s'il fut admis à peu près sans discussion que le revenu de l'exploitant devait être considéré comme étant un certain tant pour cent de la valeur locative de la propriété, la fixation de ce *quantum* fut très discutée.

Les résultats de l'enquête agricole de 1892 ont fait ressortir que les revenus de l'exploitation agricole étaient sensiblement supérieurs à ceux de la rente foncière.

De même, les directeurs départementaux des contributions directes consultés sur la question lors de l'élaboration du projet Caillaux ont estimé, que dans presque toutes les cultures, le revenu agricole est supérieur à la rente foncière et que souvent il s'élève au double ou au triple ; d'autre part, la commission extra-parlementaire de 1894 fixait le revenu agricole à la moitié du revenu foncier ; cette opinion est partagée par M. le professeur Zolla ; en 1883, M. Ballue estimait le produit de l'exploitation agricole au quart de la rente foncière et M. Guillemet en 1898 ne l'estimait qu'au cinquième.

On voit qu'en présence de ces divergences d'opinion, il est assez malaisé pour le législateur de fixer la proportion en vertu de laquelle la rente foncière doit servir de base à l'imposition de l'agriculture, d'autant qu'il n'est pas douteux que la proportion qui serait exacte

pour l'ensemble du pays ne le serait pas pour toutes les régions et dans chaque région pour toutes les exploitations ainsi que le faisait observer très justement M. Ribot :

« La vérité, c'est qu'il y a bien une relation entre la valeur locative et le bénéfice agricole, mais que cette relation est essentiellement variable. Elle varie avec l'importance et le degré de perfectionnement du matériel agricole, avec l'importance du capital appliqué à la culture. Si l'on considère certaines cultures de luxe comme celle d'un horticulteur des environs de Nice, on arrive à une proportion tout à fait différente de la proportion moyenne. Le capital d'exploitation est considérable par rapport à la valeur du sol et le bénéfice agricole devient sept, huit, et jusqu'à dix fois supérieur à la valeur locative de la parcelle cultivée par le producteur de fleurs ou de primeurs » (séance du 13 février 1908).

L'article 37 du projet voté le 9 mars 1909 qui traite des bénéfices agricoles est ainsi conçu :

Pour l'assiette de l'impôt de la cinquième catégorie, le revenu de l'exploitation agricole d'une propriété agricole est considéré comme égal : à la moitié de la valeur locative réelle de ladite propriété pour la fraction de cette valeur locative n'excédant pas 5.000 francs ; aux $\frac{2}{3}$ de cette valeur locative pour la fraction excédant 5.000 francs.

On ne peut qu'approuver ces présomptions qui tiennent compte du fait qu'une petite propriété trouve plus

facilement à se louer et par suite se loue plus cher que les grandes ; mais surtout, ce qu'il faut approuver dans le texte de l'article 37 du projet, c'est l'avant-dernier alinéa qui est conçu en ces termes : « Toutefois, les assujettis qui en feront la demande seront taxés d'après le bénéfice effectif de leur exploitation calculé sur une moyenne de trois années. » Cette heureuse disposition permet aux cultivateurs malheureux d'échapper à la rigueur de la présomption légale et de ne pas payer l'impôt sur les bénéfices qu'ils sont censés faire alors qu'ils ont subi des pertes.

Ainsi que nous l'avons exposé précédemment, cette faculté d'option existe aussi pour les fermiers anglais.

C'est un partisan du système indiciaire, M. Joseph Reinach, qui sut faire adopter par la Chambre cette excellente disposition. Il fit observer avec grande raison : « Lorsque la preuve peut être faite que ce n'est pas le revenu réel qui est atteint, que c'est un revenu fictif, supérieur au revenu réel, je dis qu'il n'est pas de la dignité de cette Chambre et d'un régime démocratique de déclarer que les contribuables atteints par la moyenne doivent payer sans murmurer. Un tel système n'est plus compatible avec nos idées de justice fiscale » (séance du 30 octobre 1908).

M. Caillaux essaya de faire repousser son amendement en disant que les grands agriculteurs qui tiennent une comptabilité en règle pourront seuls user de cette faculté d'option ; mais M. Reinach répliqua « que le

cultivateur qui dira au contrôleur : voyez les pieds de vigne qui ont été détruits par le phylloxera, tenez compte des dépenses que j'ai dû faire pour le sulfatage ne risquerait pas de voir sa demande écartée par le motif qu'il ne produit pas ses livres. Il n'existe sûrement aucun contrôleur en France, disait M. Reinach, qui tiendra une pareille conduite, et s'il y en avait un qui agit ainsi, il resterait le conseil de préfecture ».

C'est avec raison que la Chambre a écarté comme un peu chimérique les craintes émises par M. Caillaux et fondées sur ce que cette faculté d'option ne bénéficierait qu'aux personnes qui sont à la tête d'une grande exploitation.

Les agents du fisc n'iront pas, en effet, réclamer aux contribuables qui demanderont à être imposés d'après les revenus réalisés et non d'après les présomptions légales, la production d'une comptabilité très compliquée, car ce ne sera qu'en cas d'intempéries ayant produit des ravages considérables que les exploitants de domaines ruraux auront avantage à avoir recours au mode de l'appréciation directe ; dans ces cas, les agents du fisc ne se montreront pas trop rigoureux ; la matérialité même des événements qui auront occasionné la perte des récoltes sera chose facile à prouver, les résultats des cultures environnantes, les mercuriales des marchés voisins pourront aisément, à défaut de comptabilité parfaitement en règle, servir de base pour l'évaluation des profits réels des exploitants.

Peut-être, pourrait-on améliorer encore l'article 37 du projet, en décidant que le bénéfice effectif des exploitations ne sera pas calculé, ainsi qu'il est dit par ledit article, sur une moyenne de trois années, mais bien sur le bénéfice de l'année qui précède celle de l'imposition.

Nous estimons que du moment où une année un cultivateur n'a pu arriver à équilibrer son budget ou n'a réalisé que des bénéfices très modiques, on ne doit pas prendre en considération la circonstance que l'année précédente ou deux ans auparavant il a obtenu des bénéfices qui ont pu être dépensés ou consacrés à des améliorations qui n'ont pas donné les résultats attendus.

Le mode d'imposition adopté par la Chambre pour les bénéfices des exploitations agricoles montre le bon résultat que l'on peut obtenir par la combinaison du procédé indiciaire et du procédé de l'appréciation directe.

Des présomptions sont posées qui, dans la grande majorité des cas, répondent à la réalité des faits; d'autre part, la faculté est donnée aux assujettis de se faire imposer à raison de leurs revenus réels, de cette façon l'injustice que peut entraîner le procédé des présomptions légales n'est pas à redouter, les contribuables pouvant toujours, de leur propre gré, y mettre fin, l'impôt est commode pour le contribuable comme pour le fisc et il n'est pas injuste.

Bénéfices du commerce et de l'industrie. —
Les produits des entreprises commerciales et indus-

trielles sont peut-être les revenus dont le mode d'imposition soulève le plus de difficultés.

Le projet déposé par M. Caillaux disposait (art. 32) :

« L'impôt sur les bénéfices des professions industrielles et commerciales, ainsi que des charges et offices, est établi annuellement à raison des revenus professionnels réalisés pendant l'année précédente ; le revenu imposable est constitué par l'excédent des recettes brutes sur les dépenses inhérentes à l'exercice de la profession. »

Aux termes de l'article 34, l'évaluation des revenus imposables devait être faite par le contrôleur des contributions directes assisté d'une commission composée du maire, du percepteur et de quatre anciens patentés choisis par le préfet sur une liste de huit personnes dressée par le conseil municipal.

Les contribuables devaient, sur réquisition du contrôleur, fournir tous les renseignements de nature à faire connaître les conditions matérielles d'exercice de leur profession (art. 35 du projet).

La commission de l'impôt sur le revenu n'adopta pas, sur ce point, le projet de M. Caillaux, et le projet sur lequel la Chambre eut à délibérer était ainsi rédigé :

« L'impôt sur les bénéfices des professions industrielles et commerciales, ainsi que des charges et offices est établi annuellement d'après les faits existant au 1^{er} janvier à raison de la productivité des établissements imposables. La productivité d'un établissement est représentée par le chiffre qui, dans des conditions

normales d'exploitation et sous déduction des frais généraux, peut être pris comme revenu moyen annuel de l'établissement (art. 32).

Les raisons que la commission, par l'organe de son rapporteur M. Renoult, donnait à cette modification ainsi apportée au projet Caillaux, étaient les suivantes : « Les bénéfices d'un commerce, d'une industrie ne se prêtent guère, en effet, sans des recherches d'une extrême complexité, à une évaluation exacte, et dans bien des cas, l'intéressé lui-même serait fort embarrassé d'en dire le chiffre. Aussi, a-t-on cru devoir s'arrêter à un régime serrant d'aussi près que possible la vérité, écartant cependant les complications inutiles.

» C'est le régime qui fonctionne d'une façon tout à fait satisfaisante en Alsace-Lorraine, où il a remplacé notre contribution des patentes et qui consiste à imposer les professions suivant leur productivité normale, appréciée d'après tous les signes extérieurs qui peuvent la révéler et, en tenant compte de la situation économique et des circonstances de temps et de lieu qui peuvent avoir sur elle de l'influence (1).

» Le système de la productivité fut vivement critiqué à la tribune de la Chambre ; on fit observer, d'une part, que le système de la productivité ne permettait pas d'apprécier le bénéfice réel du commerçant.

» La productivité ne représentera pas le bénéfice de

1. Rapport Renoult, t. I, p. 202.

l'industriel, elle ne s'en rapprochera pas, elle y sera totalement étrangère tant qu'il sera impossible de savoir à quel moment l'industriel a acheté le blé, si c'est en disponible, ou si c'est à livrer : de même, à quel moment il a vendu le son ou la farine, le sucre, l'alcool, etc. Vous ne pourrez pas prendre des prix moyens, vous ne pourrez pas davantage prendre les prix au 1^{er} janvier sans vous exposer à de très grands inconvénients (1). »

D'autre part, on fit observer que ce procédé d'imposition conduisait à l'arbitraire, puisque l'impôt n'étant établi ni à raison d'indices limitativement énumérés, ni à raison des bénéfices réellement réalisés, aucune règle ne s'imposait à l'Administration qui avait par suite trop de liberté pour la fixation de la cote de l'assujetti.

« J'aime mieux un système net, égal pour tout le monde, disait M. Ribot le 29 juin 1908 qu'un système qui ne sera pas sincère, qui dans la pratique peut donner lieu aux abus les plus graves. Si on est bien avec le contrôleur, il vous taxera de telle façon que vous n'aurez pas à réclamer. Si on a des difficultés avec lui, il est absolument maître de faire une taxation dont il n'a à rendre compte à personne : pour laquelle il n'est guidé par aucun critérium, par aucun signe précisé par la loi. C'est l'arbitraire pur. »

Finalement, le texte qui sortit des délibérations de la Chambre est ainsi rédigé : « L'impôt sur les bénéfices des professions industrielles et commerciales ainsi que

1. Discours de M. Dior, 16 juin 1908.

des charges et offices, est établi annuellement, à raison du revenu moyen des trois années précédentes.

» Le revenu imposable est constitué par l'excédent des recettes brutes sur les dépenses et les amortissements inhérents à l'exercice de la profession.

» Les intéressés sont invités, par voie d'affiches, à déclarer au contrôleur des contributions directes le montant des revenus moyens, tel qu'il est défini au paragraphe précédent, obtenu par eux pendant les trois années précédentes. Toutefois, cette déclaration n'est obligatoire que pour les contribuables d'un revenu total à 5000 francs. »

M. Aimond, aux termes de son rapport à la commission sénatoriale de l'impôt sur le revenu, ne propose aucune modification au régime de la patente.

Nous ne croyons pas que le système d'imposition des bénéfices commerciaux et industriels voté par la Chambre des députés soit à l'abri de toute critique, mais nous estimons que le Sénat, au lieu de rejeter complètement, sur ce point, l'œuvre de la Chambre, devrait essayer de l'améliorer.

Nous estimons qu'il est possible, en ce qui concerne l'imposition des bénéfices du commerce et de l'industrie d'accomplir une réforme prudente et sage qui, sans léser en rien les intérêts et même les susceptibilités des commerçants, réalisera une plus grande justice dans la répartition de l'impôt.

Il suffirait, croyons-nous, tout en maintenant le sys-

tème de la patente, d'accorder aux industriels et aux commerçants la faculté de déclarer leurs bénéfices réels comme cela a été admis par la Chambre pour les exploitants d'un domaine agricole.

L'imposition des commerçants et des industriels serait établie en principe d'après le procédé des présomptions légales, mais les commerçants et les industriels qui estimeront que ces présomptions leur imposent des charges hors de proportions avec le produit de leur commerce pourront demander à être imposés d'après le système de l'appréciation directe, c'est-à-dire, à raison du produit net de leur commerce ou de leur industrie.

La combinaison du système indiciaire et du système de l'appréciation directe produirait un système d'imposition qui, selon nous, réunirait les avantages de ces deux modes d'imposition.

Ce qui constitue d'une façon incontestable le principal avantage de la patente, c'est que ce système est à la fois commode pour le fisc et pour le contribuable. L'Administration, pour fixer la cote d'un contribuable, n'a nul besoin de se livrer à des recherches approfondies dans ses comptes, puisque l'imposition est basée sur des faits extérieurs facilement constatables, et de son côté le contribuable, pour combattre les prétentions de l'Administration, n'a pas besoin de dévoiler la situation réelle de ses affaires.

Cet avantage du système des présomptions subsisterait dans le régime que nous proposons, car, il n'est

pas douteux que la très grande majorité des commerçants et des industriels préférera rester sous le régime de la patente.

D'autre part, le système que nous exposons a l'avantage de mettre fin aux injustices du système des patentes et, par suite, de faire tomber la principale objection qui est dirigée contre ce mode d'imposition et qui est fondée sur ce qu'il fait peser l'impôt sur les contribuables sans tenir compte de leurs facultés réelles.

Enfin, le système de l'option permettra d'assurer au Trésor des ressources plus abondantes, ce qui est, nous l'avons vu plus haut, un des avantages du système de l'appréciation directe, car du moment où l'impôt ne risquera plus de peser sur les contribuables d'une façon disproportionnée à leurs ressources, on pourra sans crainte d'écraser complètement des contribuables déjà fort gênés dans leurs affaires, relever légèrement, si le besoin s'en faisait sentir, le montant de la taxe.

En dernier lieu, faisons observer que ce système ne comporterait pas l'inquisition fiscale qui est, comme nous l'avons vu plus haut, un des plus graves inconvénients du régime de l'appréciation directe, puisque dans le système que nous préconisons, la déclaration est absolument volontaire de la part du contribuable, l'Administration ne possédant, en effet, aucun moyen de forcer les contribuables à déclarer leurs bénéfices réels en relevant leur cote d'impôts, car elle ne peut que leur appliquer le tarif des présomptions légales ; seuls, par

suite, les commerçants et les industriels qui le voudront auront à faire connaître à l'Administration l'état de leurs affaires ; les contribuables ne sauraient soutenir raisonnablement que du moment où ils ont fait connaître, par leur déclaration, le résultat mauvais ou médiocre de leur exploitation, il est très pénible et très vexatoire pour eux de produire, à l'Administration, les pièces et livres qui justifient leur déclaration.

Il a pu être douloureux pour leur amour-propre de déclarer leur situation réelle, mais le fait de donner communication aux agents de l'Administration des documents qui établissent la véracité de leur affirmation ne saurait être particulièrement pénible.

Quant à la fraude qui pourrait résulter de fausses déclarations, nous ne nous étendrons pas beaucoup ici sur cette question, nous l'avons traitée plus haut et nous sommes arrivé à cette conclusion que, grâce à la production des livres de commerce, le fisc a peu à redouter la fraude en cette matière, étant donné qu'il est peu à craindre que les contribuables produisent au fisc des livres et des comptes falsifiés.

Le système que nous préconisons peut revendiquer le patronage d'hommes éminents : MM. Poincaré et Ribot se sont prononcés en faveur d'un système d'imposition des bénéfices du commerce et de l'industrie dans les conditions que nous venons d'exposer ; à la Commission extra-parlementaire de l'impôt sur le revenu de 1894, M. Degouy avait aussi préconisé un tel système.

M. Poincaré disait à la tribune de la Chambre le 12 juillet 1906 : « L'Administration fixerait tout au moins jusqu'à nouvel ordre, car je n'entends pas que la législation des patentes soit intangible, le revenu de l'industriel, du commerçant, du médecin, de l'avoué, de l'avocat, d'après les bases sur lesquelles repose la patente actuelle, mais comme ces bases sont contestables, le contribuable aurait le droit de déclarer son revenu et de justifier par la production de sa comptabilité ses affirmations.

» Ainsi, la déclaration n'apparaîtrait pas sous l'aspect d'une obligation tracassière et l'impôt sur le revenu, au lieu de risquer d'apparaître comme un instrument d'oppression, se présenterait comme une réforme inspirée de l'esprit de justice et de liberté. »

« Vous pouvez, disait M. Ribot, le 13 février 1908, donner à tous les commerçants et industriels la faculté de faire une déclaration s'ils le veulent et substituer pour ceux qui s'y prêteront ainsi votre système au système actuel. »

Le système de l'option, malgré les hautes autorités qui le patronnaient, n'a reçu bon accueil ni devant la commission de 1894, ni devant la Chambre des députés en 1908. Et cependant les arguments qui lui furent opposés nous semblent très faibles.

En 1894, M. Delaunay-Belleville, président de la Chambre de commerce de Paris, combattit en ces termes la proposition de M. Degouy :

« L'option, au point de vue fiscal, aura un résultat

très net : opteront pour le nouveau système de déclaration ceux pour lesquels cette déclaration rendra l'impôt plus léger. Il en résultera forcément, non pas plus de justice, puisque chacun sera juge dans sa propre cause, mais, au contraire, que l'option sera une cause d'inégalité et d'arbitraire (1).

M. Trarieux fit observer : « Voyez-en la portée dans une année de crise. Cette crise va entraîner un trouble général dans les affaires de tous les assujettis du commerce et de l'industrie qui verront leurs bénéfices très réduits. Ils auront dans ce cas tout avantage à opter en faveur de la déclaration. Ils feront donc des déclarations et vous vous trouverez, pour vos recettes, en présence de déficits énormes l'année même où vous auriez le plus grand besoin de toutes vos ressources. »

M. Trarieux faisait, d'autre part, remarquer que « pour les industriels qui sont engagés dans des entreprises de longue haleine, qui ne deviennent productives qu'au bout de quelque temps, l'État risque d'être frustré, l'industriel se mettant sous le régime de la déclaration les premières années, puis passant ensuite au régime de la patente ».

M. Caillaux disait à la séance du 17 mai 1908 : « On ne fera, en effet, la déclaration que lorsqu'on y aura avantage. Ce sera le cas de tous ceux qui sont taxés avec quelque exagération par la patente. Ceux, au con-

1. *Procès-verbaux*, t. I, p. 322.

traire, qui sont aujourd'hui ménagés, s'abstiendront avec soin de toute déclaration.

» Cela me paraît être l'évidence même et je n'ai pas besoin d'insister longuement pour montrer combien un pareil système serait désastreux pour le Trésor. J'ai entendu avec une très grande surprise l'honorable M. Poincaré esquisser à la tribune un système semblable, mais il ne l'a pas écrit sur le papier et je suis convaincu qu'il ne l'aurait jamais fait.

» Croyez-vous, en effet, qu'il se trouvera jamais un ministre des Finances qui consente à prendre une pareille décision et à donner ainsi à un impôt deux bases différentes au gré du contribuable ? Dans quelle législation, dans quel pays avez-vous vu cela ? » Et, comme à ce moment M. Reinach l'interrompt en disant : « Vous le faites pour les bénéfices agricoles », M. Caillaux continue : « Je relève l'interruption de M. Reinach qui me dit : « Vous le faites pour les bénéfices agricoles ». Je lui réponds que cela n'a aucun rapport ; nous avons en ce qui concerne le fermier une présomption maximum, à savoir que le bénéfice agricole est égal à son fermage ; mais nous lui donnons la faculté, comme toutes les fois que l'on taxe quelqu'un d'office, de démontrer que cette imposition est exagérée. Il ne faut pas confondre deux choses distinctes (1). » Nous avouons ne pas être très touchés par l'argumentation de M. Caillaux

1. Débats parlementaires, Chambre, 1908. p. 317.

pas plus que par celle de MM. Delaunay-Belleville et Trarieux.

En effet, comme nous venons de l'exposer, ce système, loin de préjudicier au Trésor, permettra au contraire d'assurer une plus grande productivité de l'impôt, par le motif que l'impôt frappant des réalités et non des ombres pourra être porté à un taux plus élevé que celui en vigueur aujourd'hui ; d'ailleurs, si l'État ne perçoit rien ou peu lorsque le commerçant perd de l'argent ou fait des bénéfices médiocres, cela n'a rien qui doive choquer, on connaît l'adage populaire en vertu duquel « le roi lui-même perd ses droits là où il n'y a rien. »

Quant à l'objection qui pourrait être opposée au système de l'option et qui consisterait à prétendre que fort peu de contribuables auraient recours à la déclaration dans la crainte de compromettre leur crédit, elle est sans grande portée ; des violations du secret professionnel ne sont pas à craindre de la part des agents de l'Administration, ces fonctionnaires ont trop conscience de leur devoir et de leur responsabilité pour commettre des fautes qui seraient sévèrement réprimées par des mesures disciplinaires et même par des peines correctionnelles.

Ajoutons que la publicité donnée aux rôles devant être supprimée si le Sénat adopte le texte voté par la Chambre aux termes duquel « sont abrogées toutes les dispositions législatives ou réglementaires autorisant les contribuables à se faire délivrer des extraits des rôles

autres que ceux concernant leurs propres cotisations » (art. 95), le public ignorera si tel commerçant a été imposé par la voie de l'appréciation directe ou par le mode des signes extérieurs.

D'ailleurs, les commerçants et industriels qui useront de la faculté de l'option ne seront pas forcément des contribuables dont les affaires seront compromises.

En effet, malgré toutes les tentatives effectuées pour assurer la péréquation de l'impôt des patentes entre les divers commerces et industries, il est incontestable que l'impôt n'est pas égal pour toutes les branches de l'activité commerciale et industrielle ; par suite, des commerçants en très bonne situation pourront avoir intérêt à recourir à l'option.

Le système que nous venons d'exposer et qui consiste dans le maintien de la patente et la faculté donnée aux contribuables d'opter pour le système de l'appréciation directe ne doit pas, croyons-nous, être appliqué dans tous les cas, car ce n'est que la difficulté où se trouve le fisc d'apprécier exactement la situation réelle des contribuables sans risquer d'apporter un trouble trop grand dans leurs habitudes et de motiver de nombreuses récriminations qui nous a fait écarter le procédé de l'appréciation directe, mais il existe un certain nombre de patentables dont le fisc peut actuellement apprécier exactement les revenus nets.

Par suite, pour ces contribuables, rien ne fait obstacle à ce que le régime de la patente soit définitivement

aboli et à ce que le système de l'appréciation directe lui soit complètement substitué.

Les patentables, dont le fisc peut, dès à présent, connaître les revenus réels, sont les sociétés qui sont astreintes à la publicité de leur compte et certains officiers ministériels.

La commission extra-parlementaire de 1894, dont les membres, à l'exception de M. Degouy, étaient opposés au principe de l'appréciation directe, s'est cependant prononcée en ce qui concerne les bénéfices des offices ministériels en faveur d'un régime fiscal basé sur ce principe.

M. Trarieux disait à la séance du 5 octobre 1894 : « J'exprimerai l'opinion que la déclaration serait peut-être pour les officiers ministériels un régime préférable à la patente ; c'est que là nous sommes en présence de registres que l'assujetti est obligé de tenir et sur lesquels on établit le prix des ventes des offices. Ici il n'y a ni fraude, ni inconvénient d'aucune nature à redouter, on peut adopter sans crainte d'erreur cette base d'évaluation, et comme elle est après tout la plus sûre, je ne répugnerai pas à l'accepter. »

M. Poincaré, qui présidait la séance, fut d'avis que le contrôle serait aisé.

« Il n'est pas douteux, dit-il, qu'au ministère de la Justice on a les renseignements les plus précis sur les officiers ministériels. On discute, j'en ai fait l'expérience,

sur des sommes de 2.000 et 1.000 francs pour les valeurs d'offices. »

Cependant, la commission n'adopta pas la déclaration annuelle du bénéfice des charges comme base de l'impôt. Elle décida d'établir l'impôt sur les offices ministériels à raison du prix de vente desdits offices, mais le capital devant servir de base à l'impôt annuel ne devait pas rester immuable comme le revenu cadastral d'une propriété foncière, il devait être révisé périodiquement.

Pour les agents de change, il fut décidé qu'il ne serait pas innové au régime des patentes, car le prix des charges ne variant pas avec les revenus qu'elles procurent, il était fort difficile d'apprécier exactement leur revenu.

Nous estimons qu'il y a lieu de mettre en application le vœu émis par la commission extra-parlementaire de 1894 en ce qui concerne l'imposition des officiers ministériels.

L'étude très approfondie qu'elle a faite de la question, sa prudence, son aversion même pour le système de l'appréciation directe sont de sûrs garants que si elle a préconisé une réforme fondée sur le principe de l'appréciation directe, cette réforme n'est en rien dangereuse et doit être aisément réalisable.

Mais nous ne voyons pas la nécessité qu'il y a à faire porter l'impôt sur le capital de la charge calculé à raison

de son revenu, il est plus simple d'établir directement l'impôt sur ledit revenu.

A l'encontre du système que nous préconisons on peut toutefois faire observer qu'il est injuste de priver certains contribuables de l'avantage du système de patente et de créer ainsi à leur détriment une inégalité de traitement.

Cette objection ne nous paraît pas décisive.

En effet, les officiers ministériels bénéficient d'un monopole légal ; il n'y a rien d'exagéré à ce que l'État, en échange des avantages que leur procure leur qualité d'officiers ministériels, les astreignent à des obligations légales plus strictes que celles imposées à la généralité des contribuables ; d'autre part, c'est un fait incontesté qu'actuellement la patente frappe les officiers ministériels suivant des tarifs qui sont fort peu en rapport avec les produits de leur étude ; par suite, une réforme fiscale étant particulièrement nécessaire pour cette catégorie de contribuables, autant vaut la réaliser par le procédé de l'appréciation directe qui ne causera, aux assujettis, aucune gêne et vexation puisqu'ils sont dès à présent l'objet de mesures de contrôle parfaitement acceptées ; d'autre part, la fraude n'est pas à redouter, le caractère de ces contribuables ne permettant pas de les supposer capables de falsifier leurs écritures.

La question de l'imposition des sociétés astreintes à publier des comptes a été aussi agitée au cours des travaux de la commission de 1894.

M. Coste reconnaissait que les motifs qui avaient fait écarter la déclaration en ce qui concerne les entreprises exercées par des particuliers n'existaient pas pour les industries exploitées par des sociétés.

« Le premier motif qui a fait écarter la déclaration en ce qui concerne les entreprises privées, c'est que la déclaration qui implique toujours dans une certaine mesure la production des écritures et le contrôle du bilan entraîne une ingérence de l'Administration qui est fâcheuse et peut donner lieu à des indiscretions ; qui peut du moins faire suspecter les agents d'indiscrétion.

» Je reconnais le bien fondé de ce motif en ce qui concerne les particuliers, mais je ne vois pas qu'il soit applicable aux sociétés par actions : celles-ci sont obligées de déclarer leurs revenus, de produire leurs écritures, de faire connaître les délibérations de leurs conseils d'administration et de mettre au courant de leurs affaires la direction de l'enregistrement, puisqu'elles sont assujetties à l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières. D'ailleurs la production de leurs bilans aux fonctionnaires de l'Administration n'entraîne pas pour elles un contrôle plus gênant que celui qu'elles subissent de la part de leurs actionnaires.

» Ce premier motif ne me paraît donc pas valable pour les sociétés par actions.

» Un second motif, c'est que le système de la déclaration incite aux dissimulations d'écritures et pourrait rendre

l'impôt sur les bénéfices réels moins productif que la contribution actuelle des patentes.

» J'admets également la vraisemblance de cette assertion en ce qui concerne les particuliers, mais je ne l'admets pas pour les sociétés par actions.

» Une société par actions pourra bien atténuer dans une certaine mesure ses bénéfices distribuables en les portant par exemple à des réserves ; il pourra bien y avoir des réserves occultes, dissimulées dans des comptes divers, mais il faudra toujours arriver à liquider ces comptes et tôt ou tard les bénéfices apparaîtront.

» Il est donc impossible qu'il y ait des dissimulations dommageables pour le Trésor. Par conséquent, je ne vois pas que ce second motif soit encore applicable aux sociétés par actions. D'ailleurs, jusqu'à présent, on a presque toujours accusé les sociétés d'exagérer leurs répartitions, mais on leur a bien rarement reproché de les atténuer.

» Je ne vois donc pas, en ce qui concerne les sociétés par actions que les deux principales objections formulées contre le système de la déclaration soient valables. Par contre, il me semble que ce système en ce qui les concerne ferait disparaître certaines bizarreries fiscales : Je vois l'administration des contributions directes ignorant volontairement le revenu réel, les bénéfices que l'Administration de l'Enregistrement, sa voisine, connaît directement et parfaitement. » M. Delaunay-Belleville fit observer que la proposition de M. Coste aurait le grand

inconvenient de favoriser les sociétés par actions par rapport aux autres commerçants, car dans les années de crise, les sociétés par actions ne distribuant pas de bénéfices seraient exemptées de l'impôt, tandis que les autres contribuables seraient cependant assujettis à la patente.

Une autre raison aussi contribua au rejet de la proposition de M. Coste.

La commission extra-parlementaire se demanda si l'impôt 4 0/0 sur le revenu des valeurs mobilières ne faisait pas double emploi pour les sociétés par actions avec l'impôt des patentes, et s'il ne convenait pas dans le cas où l'impôt serait établi sur les bénéfices réellement réalisés de supprimer l'impôt créé par la loi du 29 juin 1872.

En présence des vues divergentes émises par plusieurs de ses membres, la commission estima que le plus sage était de ne pas établir un régime pour les sociétés par actions différent de celui applicable aux autres contribuables.

Au cours de la discussion du projet Caillaux, M. Ribot s'est prononcé pour l'imposition des sociétés qui font connaître leurs bénéfices, d'après le système de l'appréciation directe (Séance du 13 fév. 1908).

Cette différenciation entre le régime des sociétés par actions et celui des autres contribuables fut vivement critiquée par M. Caillaux :

« Mais, il y a quelque chose de plus grave dans le

système de M. Ribot, c'est l'inégalité qu'il établit entre les citoyens exerçant des entreprises semblables à raison de la forme juridique que ces entreprises ont revêtue.

» Quoi ! voilà deux industriels exploitant la même nature d'industrie, une fabrique de sucre, par exemple, qui sont l'une et l'autre soumises à la patente et je les suppose taxés avec ménagement. L'un de ces industriels est une société dont on connaîtra les profits ; demain cette société sera frappée par le fisc avec toute la rigueur de la loi au taux de 3,50 0/0 sur l'ensemble de ses bénéfices.

» L'autre, au contraire, l'industriel d'en face, est un particulier qui exerce son industrie dans les mêmes conditions et avec les mêmes résultats. Celui-là, dont vous ignorez officiellement les bénéfices, continuera à jouir d'un régime de faveur.

» De telle sorte que vous allez fausser complètement les conditions de la concurrence entre les citoyens suivant la forme juridique qu'ils auront donnée à leur entreprise.

» Messieurs, je crois, je me permets de dire avec tout le respect que j'ai pour mon honorable contradicteur que si une telle loi déterminant de telles inégalités entre les citoyens était votée, elle ne pourrait pas subsister, et que M. Ribot ou celui qui l'aurait faite serait entraîné, par la logique même de son système, à se rallier à nous. On ne peut pas, en effet, je le répète, traiter de façon différente les citoyens suivant la forme juridique qu'ils ont

donnée à leur entreprise ; on ne peut pas leur laisser la faculté d'opter¹ entre un système d'imposition sur les signes extérieurs et le système opposé de la déclaration (1). »

Les arguments produits par M. Caillaux ne sont pas plus décisifs que ceux exposés par M. Delaunay-Belleville.

Nous ne sommes pas choqué comme M. Caillaux de ce que deux contribuables, dont l'un est une société et l'autre un simple particulier, soient imposés dans des conditions différentes. Est-ce que ce n'est pas un principe généralement admis dans notre droit fiscal, et dans le droit fiscal étranger que les sociétés sont plus lourdement taxées que la généralité des contribuables ? ce supplément d'impôt constituant la rançon des avantages particuliers que leur donne la loi ; est-ce que M. Caillaux estime qu'il y a lieu de supprimer l'impôt de 4 0/0 sur les revenus des sociétés par actions ? La loi autrichienne, ainsi que nous l'avons vu plus haut, rend obligatoire la déclaration des bénéfices pour les sociétés astreintes à publier des comptes, alors que les simples particuliers ne sont pas soumis à cette obligation.

Cette nouvelle aggravation dans le régime fiscal des sociétés par actions n'a donc rien de choquant et le motif donné par M. Caillaux n'est pas de nature, à notre avis, à faire obstacle à l'application aux sociétés par actions du principe de l'appréciation directe.

1. Débats parlementaires. S. ord., 1908, p. 347.

Quant à l'argument produit par M. Delaunay-Belleville à la commission extra-parlementaire et qui est basé sur ce que ce mode d'imposition favoriserait dans les années de crise les sociétés par actions qui seraient imposées très légèrement ou même exemptes d'impôts, alors que les simples particuliers continueraient à payer intégralement les droits de patente, il tombe de lui-même, si l'on donne à tous les patentés la faculté de se mettre sous le régime de l'appréciation directe, comme nous l'avons conseillé.

En résumé, nous estimons que l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux doit, en principe, reposer sur le système de la patente avec faculté pour les contribuables de déclarer le montant réel de leurs bénéfices ; exceptionnellement pour les sociétés astreintes à publier leurs comptes et pour certains officiers ministériels limitativement énumérés par la loi, l'impôt sera obligatoirement établi d'après la méthode de l'appréciation directe, au moyen de la déclaration faite par lesdits contribuables du montant des revenus qu'ils ont réalisés.

Le système que nous préconisons a à nos yeux le grand avantage de ne pas causer un brusque changement dans nos habitudes fiscales ; il met fin aux injustices du système indiciaire et est favorable aux intérêts du Trésor puisque, comme nous l'avons déjà dit à maintes reprises, du moment où l'on se trouvera en présence de réalités et non d'apparences, on pourra relever le

taux de l'impôt ; ce système permet de trouver un terrain d'entente²⁸ entre la Chambre des députés dont le projet de réforme était trop hardi et risquait d'être fort mal accueilli par les assujettis, et le projet du Sénat qui, trop prudent et s'inspirant par trop du principe *quieta non movere*, fait obstacle à une plus équitable répartition du fardeau de l'impôt entre les assujettis et empêche de demander à l'impôt des patentes tout supplément appréciable de ressources.

PROFITS DES PROFESSIONS LIBÉRALES

Aux termes des articles 47 et 49 du projet voté par la Chambre, l'impôt sur le revenu des professions libérales est établi annuellement à raison du revenu net réalisé pendant l'année précédente : « Toute personne jouissant de revenus imposables au titre de cette catégorie est tenue de remettre chaque année, dans le courant du mois de janvier, au contrôleur des contributions directes, une déclaration de ses revenus. »

En cette matière encore le projet du rapporteur de la commission sénatoriale fait œuvre purement négative.

Nous ne croyons pas qu'il convienne d'adopter pour l'imposition des revenus des professions libérales le système que nous avons proposé pour les revenus du commerce et de l'industrie ; la patente qui frappe à l'heure actuelle les revenus des médecins et des avocats est établie sur des bases trop imparfaites et

est par suite trop peu en rapport avec la réalité des faits pour que l'on puisse admettre que cet impôt doive être étendu à toutes les personnes qui exercent des professions libérales.

Si l'on voulait utiliser la patente, il faudrait l'améliorer, la compléter, établir un tarif progressif à raison des sommes affectées au loyer, faire entrer en ligne de compte d'autres éléments : domestiques, voitures ; et, d'autre part, tenir compte de ce que tous les revenus dont jouit une personne qui exerce une profession libérale ne proviennent peut-être pas de l'exercice de sa profession, qu'ils peuvent provenir de biens meubles ou immeubles, que, par suite, il y a lieu, dans un système de présomptions légales applicable à cette source de revenus, après avoir présumé le revenu des personnes exerçant une profession libérale sur la base de certains indices légaux, de déduire de ce revenu les sommes que le contribuable établirait être déjà imposées à d'autres cédules.

Une réforme effectuée sur cette base serait assez compliquée ; d'autre part, ainsi que nous l'avons exposé plus haut, le Trésor risque fort de percevoir des droits fort modiques si d'un revenu calculé d'après le système des présomptions légales on déduit les revenus dont le montant a été directement constaté.

En outre, ce mode d'imposition aurait l'inconvénient de permettre aux grands avocats, aux médecins réputés qui gagnent annuellement des sommes très élevées

sans avoir par rapport à leur recette des frais de loyer très considérables de payer l'impôt d'après un taux très réduit.

Dans ces conditions nous estimons qu'il est préférable pour cette source de revenus d'avoir recours uniquement au procédé de l'appréciation directe ; ce mode d'imposition n'est pas, il est vrai, sans présenter des inconvénients, puisque les moyens de contrôle à l'égard des déclarations, étant pour ainsi dire inexistantes, la fraude est à craindre.

Aussi, n'est-ce pas sans quelque hésitation que nous conseillons pour cette catégorie de revenus d'avoir recours uniquement au procédé de la déclaration. Mais nous voulons espérer que les médecins, les avocats et en général toutes les personnes exerçant une profession libérale sauront avoir, ainsi que l'on est en droit de l'attendre d'eux, une suffisante compréhension de leur devoir fiscal pour ne pas essayer de dissimuler au fisc le montant réel de leurs ressources alors qu'ils savent que le petit employé ne peut céler aucune portion de son faible revenu.

Si les faits prouvaient que les contribuables assujettis à l'impôt sur les bénéfices des professions libérales n'ont pas cette bonne foi que nous espérons trouver en eux, s'ils se montrent aussi enclins à la fraude que les contribuables transalpins, il faudra bien alors avoir recours au procédé indiciaire pour protéger le fisc contre la fraude. L'impôt devrait être établi en tenant

compte du loyer, des voitures, du personnel, et calculé d'après un tarif progressif assez accentué et en prenant soin que l'impôt professionnel ne fasse double emploi avec d'autres impôts cédulaires.

Toutefois, pour éviter que l'impôt disparaisse totalement du fait de la déduction de revenus déjà imposés, on pourrait décider qu'en tous cas les réductions allouées pour ce motif ne pourraient excéder 50 0/0.

La question se poserait alors de savoir s'il conviendrait de donner aux contribuables la faculté d'option que nous avons reconnu devoir être accordée aux commerçants et aux industriels.

Nous estimons que rien ne fait obstacle à ce que la faculté soit donnée aux assujettis dans le cas d'un impôt sur les bénéfices professionnels établi par le procédé indiciaire de déclarer le montant exact de leurs revenus.

Cette faculté d'option serait surtout utile pour les jeunes médecins, les jeunes avocats qui n'ont pas une clientèle bien importante et qui sont cependant obligés d'assumer des charges de loyer assez élevées.

Malheureusement, cette faculté d'option ne donnera peut-être pas en cette matière des résultats aussi favorables qu'en ce qui concerne l'imposition des bénéfices commerciaux et industriels.

En effet, comme les contribuables de cette catégorie ne tiennent pas de comptabilité, il leur sera peut-être assez difficile de prouver la véracité de leur allégation.

Aussi, souhaitons-nous vivement que si l'on adopte le procédé de la déclaration, la fraude des contribuables ne force pas à revenir au procédé indiciaire.

TRAITEMENTS ET SALAIRES

L'article 39 du projet voté par la Chambre dispose : « Le revenu imposable au titre de la sixième catégorie comprend le montant net réel des traitements et salaires payés soit en argent, soit en nature, y compris les primes, émoluments, gratifications et avantages divers distincts du traitement ou salaire proprement dit, mais sous déduction des indemnités allouées pour dépenses de service. »

Tout individu et toute société ou association occupant des employés, commis, ouvriers, aides ou auxiliaires, moyennant traitements, salaires ou rétributions, sont tenus de remettre dans le courant du mois de janvier de chaque année, au contrôleur des contributions directes, un état indiquant : « 1° Les nom et adresses des individus qui ont été occupés dans leur établissement au cours de l'année précédente ; 2° le montant des traitements, salaires ou rétributions payés à chacun d'eux pendant ladite année ; 3° la période à laquelle s'appliquent ces paiements, lorsque cette période est inférieure à l'année. »

Le projet soumis aux délibérations de la commission

sénatoriale ne comporté aucune disposition relative à l'imposition des traitements et salaires.

Nous estimons que c'est à tort que le projet Aimond exempte de l'impôt les revenus du travail.

Nous pensons qu'il convient de frapper avec les plus grands ménagements cette source de revenus à cause de leur précarité ; de larges abatements doivent être prévus ; d'ailleurs, aux termes du projet voté par la Chambre : « Sont seuls imposés les salaires dépassant la somme de 1.500 francs, si le contribuable a son domicile dans une commune de 10.000 habitants ; de 2.000 si le contribuable a son domicile dans une commune de 10.000 à 100.000 ; de 2.500 si le contribuable a son domicile dans une commune de plus de 100.000 habitants ; de 3.000 si le contribuable a son domicile dans le département de la Seine.

» De plus, pour les revenus inférieurs à 5.000 francs, l'impôt ne porte que sur les $\frac{2}{3}$ de leur montant.

» En outre, sur son revenu taxé, chaque imposable doit avoir droit aux déductions suivantes :

$\frac{5}{6}$ sur la fraction de son revenu ne dépassant pas 3.000 francs ; $\frac{4}{6}$ sur la fraction de son revenu comprise entre 3.000 et 3.500 ; $\frac{3}{6}$ sur la fraction de son revenu comprise entre 3.501 et 4.000 francs ; $\frac{2}{6}$ sur la fraction de son revenu comprise entre 4.001 et 4.500 francs ; $\frac{1}{6}$ sur la fraction de son revenu comprise entre 4.501 et 5.000 francs.

Ces divers dégrèvements, quoique l'on puisse leur

faire le reproche d'être un peu compliqués, sont parfaitement légitimes, mais l'exonération complète des salaires et traitements se justifie assez mal dans un système fiscal qui ne doit comporter d'immunités pour personne.

Les revenus du travail peuvent et doivent être imposés d'une façon moins rigoureuse que les produits des capitaux, mais le fisc ne doit pas les ignorer.

Si l'on admet que ces revenus doivent être imposés, de quel mode d'imposition doit-on user à leur égard ?

Cette question fut étudiée d'une façon très complète et très approfondie par la commission de 1894.

Le point de savoir s'il convenait d'exiger des employeurs qu'ils fassent connaître le chiffre du revenu de leurs employés fut très discuté.

« Il me semble qu'il soit un peu odieux de demander au patron d'établir l'impôt sur les ouvriers ; c'est une dénonciation, dit M. Boulenger, président de la Cour des comptes. »

« Pour moi, fit observer M. Trarieux, je m'y oppose formellement. Vous ne voulez pas exiger du commerçant qu'il fasse connaître le chiffre de ses revenus et vous allez exiger qu'il fasse connaître le revenu de ses employés. »

M. Fernand Faure exprima une opinion contraire : « La différence est grande entre demander à un commerçant le chiffre de ses affaires, vérifier ses livres pour savoir comment il arrive à un revenu de tant et lui demander

le nombre et le salaire de ses employés. Tandis que la première déclaration est inadmissible, je suis porté à croire que l'on pourrait, au contraire, organiser la seconde. Y a-t-il inconvénient à demander à un commerçant le nombre de ses employés ? Evidemment non.

» Cela connu, trouvez-vous plus d'inconvénient à demander le salaire de chacun ?

» Le salaire des employés de grands établissements comme le Louvre, le Bon Marché, n'est pas difficile à connaître ; on le trouve dans les articles de revues. On pourrait se servir de ces renseignements et poursuivre cette enquête en instituant pour les employeurs une obligation nouvelle qui ne compromettrait pas leur situation, qui ne les exposerait pas à des révélations dangereuses pour leur industrie.

» Je comprends que vous ne demandiez pas à un commerçant le secret de ses affaires, mais le nombre de ses employés en service, tout le monde peut le voir et le savoir ; les salaires qu'il paye, il est parfois de son intérêt de les faire connaître ; c'est, sans la moindre difficulté que les employeurs des grandes industries font savoir les sommes qu'ils dépensent en salaires.

» Dans les enquêtes économiques, dans l'établissement des statistiques ayant pour objet les salaires, on constate qu'on ne rencontre pas de si grosses difficultés qu'on pourrait croire. Je le répète, les industriels ont intérêt, dans une certaine mesure, à divulguer ce que leur coûtent leurs employés. »

Cependant M. Faure reconnaissait que ce mode d'imposition comportait un inconvénient : « La difficulté viendra de ce que les employeurs eux-mêmes se croiront obligés, dans l'intérêt de leurs employés, de dissimuler le montant de leurs salaires. Ce sera peut-être là un obstacle ? Mais, est-il de nature à nous obliger à abandonner tout système de taxation directe des différents revenus du travail, à renoncer à la taxation des salaires de 500.000 à 600.000 employés, je ne le pense pas. Dussions-nous être exposés à ce que sur ce point l'impôt ne frappât pas complètement et rigoureusement tous les salaires privés, il vaudrait mieux accepter cet inconvénient que de renoncer au système tout entier (1). »

M. Trarieux proposa de faire reposer l'impôt sur la valeur locative de la maison d'habitation de l'assujetti.

Finalement la commission adopta les résolutions suivantes :

« Les indemnités, traitements et salaires, les pensions de retraite seront taxés d'office. Les traitements et salaires privés seront taxés d'office toutes les fois qu'on pourra, sans inquisition et sans innovation dans la loi, en connaître exactement le montant, c'est-à-dire, lorsqu'il s'agit des employés d'une société, d'une grande compagnie, d'une banque où les traitements sont notoirement connus ou peuvent l'être par l'Administration de l'enregistrement sans difficultés.

1. *Procès-verbaux*, p. 534.

» Dans les autres cas, l'impôt sera établi d'après la valeur locative de l'habitation. Toutefois, la faculté sera donnée au contribuable d'opter pour le régime de la déclaration personnelle contrôlée par l'Administration. »

Malgré notre tendance à préconiser le système d'imposition qui résulte de la fusion du procédé indiciaire et de celui de l'appréciation directe, nous ne pouvons nous déclarer partisan du système proposé par la commission de 1894.

Comme nous l'avons déjà dit, si la valeur locative d'habitation peut, à l'aide de certains correctifs tirés de la situation de famille de l'assujetti, de l'importance de la ville où il réside, servir dans une certaine mesure à l'établissement d'un impôt devant porter sur l'ensemble de ses revenus, elle constitue un mode d'imposition peu pratique, lorsqu'il s'agit d'un impôt qui doit frapper une seule catégorie de revenus, car il faut tenir compte des revenus qui proviennent d'autres sources que celle que vise l'impôt dont il s'agit d'établir l'assiette ; la difficulté qu'il y aurait à constituer un système de présomptions légales suffisamment juste et précis nous conduit à nous prononcer pour le procédé de l'appréciation directe qui a été adopté par la Chambre des députés ; d'autant que ce procédé, même appliqué dans tous les cas, n'offre pas, croyons-nous, les possibilités de fraudes que signalait M. Fernand Faure.

En effet, les fraudes qui résulteraient de ce que les employeurs déclareraient des salaires inférieurs à ceux

qu'ils versent à leurs employés ne sont pas à redouter, si l'on adopte pour l'imposition des bénéfices du commerce et de l'industrie le système que nous avons conseillé.

Il est certain que les commerçants et industriels qui se seraient mis pour l'imposition de leurs bénéfices sous le régime de l'appréciation directe ne pourraient pas se livrer à des déclarations inexactes, quant aux salaires qu'ils versent ; et les commerçants et les industriels, qui, resteraient soumis au régime de la patente, hésiteraient à faire bénévolement des déclarations frauduleuses qui, par la suite, risqueraient de leur faire encourir des pénalités sévères s'ils venaient à se mettre sous le régime de l'appréciation directe, car, alors, l'Administration, en compulsant leurs livres, pourrait découvrir rapidement les fraudes commises.

On peut se demander, s'il ne convient pas de compléter le texte voté par la Chambre en imposant aussi l'obligation de la déclaration aux salariés. Nous serions assez porté à conseiller cette modification ; elle aurait l'avantage, d'une part, d'accroître les garanties du Trésor et, d'autre part, en ne faisant de la déclaration des employeurs qu'un moyen de contrôle d'une obligation légale imposée aux employés, elle ferait tomber les objections qui, comme celle présentée par M. Boulenger à la commission de 1894, sont fondées sur ce que la déclaration faite par les patrons des revenus de leurs employés constitue une délation.

REVENUS DES CAPITAUX MOBILIERS

Il n'est pas douteux, qu'en ce qui concerne les revenus des capitaux mobiliers, il ne saurait être question d'avoir recours au procédé des présomptions légales.

Aucun signe extérieur ne peut faire connaître même d'une façon approximative, quelle est la quote-part des revenus d'un contribuable qui provient des intérêts qu'il encaisse et des coupons qu'il touche.

A la vérité, la contribution mobilière, lorsqu'elle fut créée par la loi du 18 février 1791, devait bien avoir pour but de frapper uniquement, comme son nom l'indique d'ailleurs, les revenus mobiliers. En effet, l'article 19 de ladite loi disposait « à l'égard de tous les contribuables qui justifieront être imposés aux rôles de la contribution foncière, il leur sera fait, dans le règlement de la taxe mobilière, une déduction proportionnelle à leur revenu foncier ».

Mais le système établi par cette disposition ne dura pas, l'impôt fut perçu sans que l'on tint compte des biens du contribuable déjà soumis à l'impôt foncier.

L'échec du système posé par l'article 19 de la loi du 18 février 1791 s'explique facilement si l'on se rappelle ce que nous avons dit plus haut lorsque nous avons exposé qu'il est fort difficile de réaliser une fusion du procédé indiciaire et du procédé de l'appréciation directe qui consisterait à établir d'abord l'impôt à raison de présomptions légales, puis à permettre aux contribuables

d'obtenir des réductions en produisant la quittance d'impôts qui sont perçus par le procédé de l'appréciation directe.

On ne peut donc avoir recours pour l'imposition des revenus des capitaux mobiliers qu'au procédé de l'appréciation directe. Si, pour cette source de revenus, la question du procédé d'imposition ne doit pas, par suite, nous retenir longtemps, nous serons, au contraire, obligé de nous étendre assez longuement sur les conditions dans lesquelles ce procédé doit être appliqué, car, à raison des difficultés qu'il y a à saisir la matière imposable, la question de l'imposition des revenus des capitaux mobiliers est fort délicate.

REVENUS DES CRÉANCES

En ce qui concerne les produits des créances le projet voté par la Chambre disposait en son article 21 : « Pour les créances hypothécaires privilégiées et chirographaires, pour les dépôts de cautionnements ou numéraire, ainsi que pour les rentes viagères servies par des particuliers ou par des sociétés ou associations non soumises aux vérifications des agents de l'enregistrement, la retenue de l'impôt est opérée au moyen de l'apposition de timbres mobiles sur la quittance ou tout autre écrit constatant le paiement ou l'inscription au crédit d'un compte des intérêts, arrérages ou tous autres produits. »

La perception de l'impôt nous semble assez mal assurée par cette disposition.

Le fisc, au moyen des documents que tiennent à sa disposition les bureaux de l'enregistrement et des hypothèques, grâce à son droit de communication et grâce aussi aux renseignements qu'il pourra tirer de l'examen de la comptabilité des commerçants et industriels qui recourront pour leur imposition au procédé de l'appréciation directe, pourra, dans la très grande majorité des cas, avoir connaissance des créances qui sont soumises à l'impôt, mais il ne pourra pas toujours, du moment où l'impôt est perçu par simple apposition d'un timbre, vérifier s'il a été ou non acquitté. L'Administration ne tient pas, du texte de la loi votée par la Chambre, le droit de se faire représenter les pièces qui justifient du paiement de l'impôt, aussi elle ne pourra pas toujours vérifier si les contribuables ont rempli leur obligation légale.

Il convient par suite, de rendre obligatoire la déclaration des revenus provenant des créances et d'organiser la perception de l'impôt y afférent au moyen de rôles. Convient-il de mettre cette obligation à la charge du créancier et du débiteur.

Aux termes du projet de l'impôt sur le revenu présenté à l'Assemblée Nationale le 31 août 1871 par M. Casimir Périer, la déclaration des créances hypothécaires était obligatoire pour le débiteur et la déclaration des créances chirographaires pour le créancier, on com-

prend qu'il soit plus pénible pour le débiteur de faire connaître l'existence de créances chirographaires que celle de créances hypothécaires qui peuvent toujours être rendues publiques par l'inscription par le créancier de son titre aux bureaux des hypothèques, mais la déclaration faite par les débiteurs aux agents de l'Administration pour l'établissement de l'impôt sur le revenu n'est pas destinée à devenir publique ; comme nous l'avons déjà répété, les fonctionnaires des contributions directes sauront respecter le secret professionnel. Cependant, comme en matière fiscale, il faut tenir compte des préjugés des contribuables, il y aurait peut-être lieu, en ce qui concerne les débiteurs, de ne pas rendre la déclaration obligatoire et de leur donner seulement la faculté de faire une déclaration, qu'ils feront, croyons-nous, car elle aura pour résultat de faire déduire de leur cote l'impôt afférent aux intérêts qu'ils payent à leurs créanciers.

REVENUS DES VALEURS MOBILIÈRES FRANÇAISES

Aux termes de l'article 20 du projet voté par la Chambre, l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières françaises sera assis et perçu sans exception ou modification d'aucune sorte, sur les bases et les conditions établies ou réglées par les lois du 29 juin 1872 et 21 juin 1875 et les lois subséquentes.

Le maintien de la législation actuellement en vigueur ne donne pas, selon nous, au fisc des garanties suffisantes.

Actuellement, selon une expression employée par M. Renoult dans son rapport, « les coupons sont anonymes » or, comme il n'est pas douteux que, si l'impôt sur le revenu est établi, cet impôt se composera non seulement d'impôts cédulaires sur les revenus, mais encore d'un impôt global sur le revenu, le fisc doit, par suite, lors de la perception de l'impôt cédulaire, savoir qui est le bénéficiaire du revenu qu'il frappe, car il est incontestable que si, à ce moment, il n'a pu obtenir ce renseignement, il lui sera impossible de fixer la cote du contribuable en ce qui concerne l'impôt global.

Dans son ouvrage *la Réforme fiscale par l'impôt sur le revenu*, M. le sénateur Gauthier conseille l'adoption d'un moyen de contrôle qu'il appelle le « visa fiscal » : « Nul ne pourrait, en France, encaisser le revenu d'une valeur mobilière quelconque sans que le titre lui-même, s'il est nominatif, son coupon, si le titre est porteur, n'aient été préalablement soumis au visa fiscal sur la demande du véritable bénéficiaire justifiant son identité.

» Le visa fiscal consisterait dans l'apposition d'un timbre sur tout titre, coupon, chèque, instrument de crédit quelconque au vu duquel un particulier peut, en France, encaisser le montant des arrérages, intérêts ou dividendes attachés aux valeurs mobilières dont il est propriétaire ou usufruitier. En principe, ce visa ne serait accordé que sur la demande du bénéficiaire lui-même et préalablement à l'encaissement du revenu.

» L'obligation de réclamer le visa serait sanctionnée

par l'interdiction faite à toute société débitrice, à tout établissement de crédit, banquier, changeur, intermédiaire quelconque de concourir au paiement de redevances payables sur titre ou sur coupon, sans s'être assuré de l'accomplissement de cette formalité.

» Ce procédé offre au Trésor des garanties égales à celles qu'il rencontre dans la retenue de la taxe au moment de l'encaissement du coupon puisque, avec la demande du visa du contribuable, il a en mains la preuve de l'exigibilité de l'impôt et qu'il peut le recouvrer dès lors sur rôle nominatif.

» En ce qui concerne les titres nominatifs émis en France, le service public ou l'établissement qui les émet serait chargé de réclamer le visa avant de les faire tenir à l'ayant droit ; le visa serait valable pour toute la durée du titre.

» Donc, aucune difficulté pour le propriétaire, pour l'usufruitier qui continueraient à toucher leurs revenus comme ils le font aujourd'hui.

» Pour les valeurs au porteur, le visa serait demandé par le porteur lui-même. En vue de lui rendre plus facile l'accomplissement de cette formalité il conviendrait :

» 1° D'accorder le droit de visa à de très nombreux fonctionnaires comptables du Trésor, percepteurs, receveurs de l'enregistrement, receveurs des postes, etc. ;

» 2° D'autoriser, en outre, les établissements de crédit, banquiers, changeurs, qui font commerce habituel de payer des coupons à avoir à leurs frais, dans leurs

bureaux, un ou plusieurs agents de l'administration chargés de donner le visa à quiconque le demanderait en venant toucher ses revenus ;

» 3^e D'admettre ceux de ces établissements qui ne s'imposeraient pas une telle charge à servir d'intermédiaires entre le fisc et leurs clients, sous réserve toutefois qu'ils seraient garants vis-à-vis du Trésor de l'identité des porteurs des coupons payés par leurs soins (p. 207 et suiv.). »

Nous croyons que le système préconisé par l'honorable M. Gauthier pourrait parfaitement être adopté sous réserve de quelques simplifications.

On pourrait admettre que l'impôt 4 0/0 sur le revenu des valeurs mobilières sera perçu par voie de retenue lors du paiement du coupon, mais que le paiement ne pourra avoir lieu sans que le porteur du titre ou des coupons justifie de son identité.

Cette nécessité de justifier de son identité qui est actuellement exigée, depuis une circulaire récente de M. Chaumet, pour retirer des lettres adressées poste restante ne peut paraître bien vexatoire.

On pourrait laisser à un règlement d'administration publique le soin de fixer la nomenclature des pièces qui pourront servir à justifier de son identité, ces pièces pourraient être des quittances de loyer, la carte d'électeur, l'extrait du rôle des contributions directes, le livret militaire.

De plus, la personne qui viendrait toucher le mon-

tant des coupons devrait, dans les bureaux de l'établissement de crédit où elle effectue cette opération, remplir une formule imprimée qui sera destinée au contrôleur des contributions directes de son domicile.

On devrait indiquer sur cette formule son nom, son domicile, la nature et la valeur des coupons dont on vient toucher le montant, la qualité en laquelle on effectue cette opération (propriétaire, usufruitier, mandataire); dans le cas où l'on est propriétaire des coupons sans être propriétaire du titre, il y aurait lieu d'indiquer le nom de la personne à laquelle on a acheté le coupon; dans le cas de mandat, on devrait indiquer le nom et l'adresse du mandant.

Ces formalités, plus simples que celles proposées par M. Gauthier, mais basées cependant sur le même principe, ne seraient pas gênantes pour les contribuables et seraient suffisantes pour sauvegarder les intérêts du Trésor, car, ainsi que nous l'avons exposé plus haut, lorsque nous envisagions les possibilités de fraudes en ce qui concerne les revenus des valeurs mobilières françaises, la fraude qui consisterait à toucher le montant du revenu des valeurs mobilières françaises par personnes interposées est peu à redouter.

VALEURS MOBILIÈRES ÉTRANGÈRES

En ce qui concerne les valeurs mobilières étrangères le deuxième paragraphe de l'article 20 du projet voté

le 9 mars 1909 abroge les dispositions des lois du 29 juin 1872, 21 juin 1875 et des lois subséquentes relatives aux valeurs mobilières étrangères.

C'était par suite la suppression du régime de l'abonnement; toutefois l'article 86 dispose: « En ce qui concerne les actions, obligations, titres d'emprunts quelle que soit d'ailleurs la dénomination des sociétés, compagnies, entreprises, corporations, villes et provinces étrangères ainsi que de tout autre établissement public étranger pour lesquels le droit de timbre par abonnement, le droit annuel de transmission et la taxe sur le revenu sont acquittés depuis plus de deux ans et d'après une quotité imposable fixée en moyenne aux 6/10 au moins de tous les titres d'un même type, les lois en vigueur peuvent continuer à être appliquées si les sociétés ou autres collectivités étrangères qui ont émis ces titres en font la demande dans les neuf mois à compter de la promulgation de la présente loi.

Les articles 22 et suivants du projet fixent le nouveau régime des valeurs mobilières étrangères :

ART. 22. — Pour les actions, obligations, titres d'emprunts, quelle que soit d'ailleurs leur dénomination, des sociétés, compagnies, entreprises, corporations, villes, provinces étrangères et tout autre établissement public étranger, ainsi que pour les titres de rentes, emprunts et autres effets publics des gouvernements étrangers, la retenue de l'impôt est opérée par le banquier, changeur, ou toute autre personne qui effectue en France le paiement des intérêts, arrérages ou tous autres produits.

ART. 23. — Quiconque fait profession ou commerce habituel de recueillir, encaisser, payer ou acheter des coupons, chèques ou tous autres instruments de crédit créés pour le payement des dividendes, intérêts, arrérages ou produits quelconques des titres ou valeurs désignés dans l'article précédent, doit en faire la déclaration au bureau de l'Enregistrement de sa résidence.

Il est interdit aux banquiers, escompteurs, changeurs, agents de change, huissiers, receveurs de rentes, et d'une manière générale à tous ceux que désigne le premier alinéa du présent article, de recueillir, encaisser, payer, acheter ou négocier les coupons, chèques ou autres instruments de crédit visés par ledit alinéa, sans opérer immédiatement la retenue de l'impôt ou sans en faire l'avance, si, par suite de contrats existants, l'impôt est à la charge de l'émetteur du titre, à moins qu'il ne leur soit justifié que cette retenue ou cette avance a déjà été effectuée par un précédent intermédiaire soumis aux prescriptions du présent article et des articles suivants.

ART. 24. — Toute personne qui demandera en France le payement de ces coupons, chèques ou instruments de crédit devra déposer, en même temps et à l'appui, un bordereau daté, mentionnant le nombre, la nature et la valeur des coupons, chèques ou instruments de crédit à payer.

Celui qui effectuera le payement devra inscrire immédiatement sur ce bordereau le montant de l'impôt qu'il aura reçu ou avancé, et le numéro du registre dont il sera question à l'article 26 ci-après, sous lequel il aura pris en charge cet impôt.

La partie prenante pourra exiger la remise d'un récépissé rappelant le nombre, la nature et la valeur des coupons, chèques ou instruments de crédit, la date de leur payement, le montant de l'impôt retenu et le numéro du registre sus-indiqué.

ART. 25. — Les personnes désignées dans l'article 23, qui négocieront en France des coupons, chèques ou autres ins-

truments de crédit sur lesquels l'impôt aura déjà été retenu, soit par elles-mêmes, soit par un précédent intermédiaire, devront y joindre, à l'appui de chaque transmission, un bordereau daté, signé et mentionnant le nombre, la nature et la valeur des coupons, chèques ou instruments de crédit à encaisser ou négocier, ainsi que le montant de l'impôt retenu ou avancé, la désignation de la personne qui a opéré cette retenue, la date et le numéro du registre spécial sous lequel l'impôt a été pris en charge.

ART. 26. — Ces mêmes personnes devront tenir deux registres en papier non timbré, cotés et paraphés, sur lesquels elles inscriront jour par jour, sans blancs ni interlignes, pour chaque déposant, vendeur ou correspondant, et par nature de valeurs, toute opération de paiement ou de négociation de coupons, chèques ou autres instruments de crédit sujets à la retenue de l'impôt : le premier de ces registres ne comprendra que les opérations ayant donné lieu à une retenue directe et effective ou à une avance de l'impôt ; le second s'appliquera aux négociations ultérieures de coupons, chèques ou autres instruments de crédit sur lesquels l'impôt aura été prélevé ou avancé par un précédent intermédiaire.

Les registres et les bordereaux seront conservés pendant deux ans et représentés à toutes réquisitions aux agents de l'Enregistrement.

Les banquiers, changeurs, escompteurs, et généralement toutes personnes faisant profession d'acheter ou de vendre des coupons pourront obtenir sur leur demande, pour les indemniser des frais que peuvent leur occasionner les obligations résultant pour eux des articles 24 à 26, l'allocation de remises qui ne pourront excéder 1 franc par 100 francs du montant total de l'impôt prélevé ou avancé sur le revenu des valeurs mobilières étrangères.

ART. 27. — Le propriétaire ou usufruitier de titres ou valeurs mobilières étrangères, domicilié en France, qui, pour quelque cause que ce soit aura reçu ou encaissé à l'étranger, soit

directement, soit par un intermédiaire quelconque, les dividendes, intérêts, arrérages ou tous autres produits de ces valeurs, devra, dans les trois premiers mois de l'année, souscrire au bureau de l'enregistrement la déclaration du montant total de ces dividendes, intérêts, arrérages ou produits encaissés au cours de l'année précédente et acquitter la taxe sur ce total. Cette déclaration sera faite, si le contribuable est assujetti à l'impôt complémentaire, sur la formule même prévue pour ce dernier impôt à l'article 68.

Cette partie du projet Caillaux fut très critiquée. M. le professeur Wahl écrivit dans *la Revue politique et parlementaire* du 10 décembre 1907, page 534 :

« Les complications du système proposé sont énormes. Tout intermédiaire français qui paye un coupon doit faire la retenue de l'impôt, il doit, si c'est là son commerce habituel, en faire déclaration au bureau de l'enregistrement, le porteur doit déposer un bordereau lors de l'encaissement du coupon ; sur le bordereau, l'intermédiaire mentionne l'impôt perçu ; il fournit au porteur un récépissé, il dresse un bordereau ; il tient deux registres, qu'il doit communiquer, ainsi que les bordereaux, à l'Administration de l'enregistrement. Et tout cela pour une rémunération qui ne pourra excéder 1 0/0 de l'impôt. Lorsqu'on se rappelle les très graves difficultés qui s'élèvent journellement en jurisprudence sur la détermination des cas dans lesquels la taxe est due, sur le calcul de la taxe, etc., lorsqu'on songe que les intermédiaires encourent vis-à-vis du fisc une responsabilité considérable, car, étant tenus d'avancer l'impôt,

ils en doivent le montant exact et, par conséquent, sont responsables de leurs erreurs, sauf leur recours généralement illusoire contre les porteurs, dont ils ne peuvent même vérifier l'identité, on ne peut s'empêcher de craindre que les intermédiaires ne se raréfient et, en outre, ne mettent à haut prix les services qu'ils rendront aux particuliers. Ceux-ci ne seront donc que trop incités à envoyer leurs coupons en pays étranger, pour échapper en même temps à l'impôt et à la commission spéciale que l'intermédiaire français exigerait. L'article 29 de la loi oblige bien, sous des peines énormes, les particuliers qui enverront leurs coupons à l'étranger à en faire la déclaration et à payer les droits ; mais comme ils n'enverront leurs coupons à l'étranger que pour échapper à la taxe, et comme les moyens de contrôle sont tout à fait impossibles, comme il faut s'attendre à voir les porteurs de titres sollicités par les banques étrangères, non seulement ainsi qu'ils le sont déjà, par des annonces dans les journaux, mais par des démarches directes, il serait naïf de compter sur leur exactitude. »

M. Maguéro, dans *la Revue politique et parlementaire* du 10 mars 1911, page 470, fait observer : « C'est en vain que les articles 22 à 26 du texte d'impôt sur le revenu voté par la Chambre édictent toute une série de mesures destinées à assurer la perception du nouvel impôt sur les coupons étrangers. La pierre angulaire de la combinaison fiscale édifiée par ce projet, c'est l'intermédiaire — établissement de crédit, banquier, changeur.

receveur de ventes, escompteur — qui fait en France le paiement des coupons. C'est lui, en réalité, qui percevra l'impôt pour le compte du Trésor, moyennant une remise de 1 0/0 sur les sommes encaissées; il se formerait ainsi une nouvelle Ferme générale composée de tous les professionnels de la banque ou de l'escompte qui voudront en faire partie; l'instrument de perception du nouvel impôt serait cette masse anonyme, indépendante et irresponsable. En dehors d'elle, les particuliers pourraient aller toucher eux-mêmes leurs coupons à l'étranger; dans son sein même, des intermédiaires peu scrupuleux ne se feraient pas faute de conserver pour eux, sans en rendre compte au Trésor, l'impôt qu'ils auraient retenu aux particuliers.

» Il semble inutile d'insister sur l'inefficacité d'un pareil système de perception.

» Le projet de M. Caillaux n'est donc pas viable et ne procurerait au Trésor que des déboires si, par impossible, il était adopté par le Sénat ».

Ces critiques nous semblent assez fondées.

La suppression à peu près complète du régime de l'abonnement était une faute, quelles que soient les imperfections de ce régime, car elle ouvrait une fissure dans notre armature fiscale, que ne réparaient pas les articles 22 et suivants cités plus haut.

Aussi, ne peut-il être question, en ce qui concerne les valeurs mobilières étrangères, d'adopter le projet de la Chambre.

Sur ce point, le projet de M. Aimond nous semble bien supérieur.

L'impôt est perçu aux termes de ce projet, savoir :

1^o Pour les valeurs mobilières françaises et étrangères autres que les fonds d'Etat dans les conditions et sous les sanctions établies ou prévues par la loi du 29 juin 1872 et les lois subséquentes, sans exception ou modification d'aucune sorte ;

2^o Pour les rentes, obligations et autres effets publics des gouvernements étrangers, au moyen de l'apposition sur la feuille des coupons d'un timbre d'une quotité égale au montant de l'impôt afférent aux intérêts et arrérages représentés par l'ensemble des coupons adhérents à ladite feuille.

Toutefois, en ce qui concerne les titres actuellement émis, l'impôt peut être fractionné par période de cinq années à la condition que l'émetteur, ou son représentant en France, en fasse la demande à l'Administration de l'enregistrement et que l'échéance de chaque période soit uniforme pour tous les titres d'une même émission.

A défaut de feuilles de coupons, le timbre est apposé sur le titre ou le certificat d'inscription et sa quotité est égale au montant de l'impôt afférent aux intérêts et arrérages de cinq années.

Nous préférierions cependant au projet voté par la Chambre et au texte proposé par M. Aimond un projet élaboré par une commission dite commission des

réformes fiscales des valeurs mobilières dont le président était M. Lyon, président de la Section des Finances du Conseil d'État, et le rapporteur, M. Alfred Neymark.

Les conclusions de ce projet étaient les suivantes :

1° Maintien facultatif du régime existant pour les sociétés qui y sont soumises et qui désirent le conserver, avec faculté de porter à six années au lieu de trois la durée de l'engagement à prendre par le représentant responsable ;

2° Création de sociétés qui auraient pour mission d'émettre des certificats représentatifs des titres étrangers qu'elles conserveraient dans leurs caisses. Ces certificats devant être de tous points assimilés aux titres français.

Le système de la commission des réformes fiscales des valeurs mobilières étrangères, au lieu de diminuer, comme le projet Caillaux, les garanties que possède actuellement le Trésor pour la perception de l'impôt afférent aux valeurs mobilières étrangères, les augmente, au contraire, dans une mesure assez importante puisque, pour les sociétés qui opteront en faveur du système de la nationalisation d'une partie de leurs titres, les garanties du Trésor seront les mêmes en ce qui concerne les titres de ces sociétés qu'en ce qui concerne les titres français et l'on peut espérer que beaucoup de sociétés étrangères recourront à ce procédé qui a pour elles le grand avantage de leur permettre de récupérer sur leurs actionnaires ou obligataires français les impôts

qui sont à la charge des porteurs de titres et qu'elles se trouvent sous le régime de l'abonnement dans l'impossibilité de réclamer.

Le système de la nationalisation des titres étrangers, qui est si avantageux pour la société émettrice, n'offre pas de grandes difficultés d'application.

M Neymark, dans des articles parus dans *le Matin*, au mois de septembre 1912, montre combien ce système est d'application aisée :

« Il est à remarquer que ce système financier existe chez nous sans qu'on s'en doute, et a été mis en usage depuis fort longtemps :

» 1^o On trouve à la cote de la Bourse de Paris et on peut acheter, par ministère d'agent de change, des certificats de rente hollandaise, certificats Hope, Mallet, Bischoffsheim, qui ne sont autres que des certificats d'administration Kantoren (1).

» 2^o Quand se fonda la Banque de crédit et de dépôts des Pays-Bas, à laquelle succéda la Banque de Paris et des Pays-Bas, elle avait émis et placé en France, de 1860 à 1863, pendant la guerre de Sécession, des certificats représentatifs de rentes américaines déposées dans ses caisses.

» 3^o Quelques années plus tard, elle émettait des certi-

1. Sociétés d'administration chargées d'émettre des certificats en échange des titres.

ficats de dépôt de la Dette ottomane 6 0/0, sous le nom de Consolidés de l'Empire ottoman.

» Dans le prospectus d'émission, bien intéressant et curieux à relire, la Banque de crédit et de dépôts des Pays Bas disait qu'elle avait fondé à Amsterdam un comptoir d'administration qui émettait des titres réunissant les avantages sus-indiqués sous forme d'obligations de 500 francs donnant droit à 30 francs d'intérêt, rédigés en texte hollandais et français, garantis par le dépôt fait en un comptoir d'un montant équivalent de consolidé turc 6 0/0. Ces opérations obtinrent un complet succès.

» 4^e Depuis quelques années enfin, la Banque de France reçoit tous les dépôts de titres russes aux conditions ordinaires ; et, par suite d'un accord avec le gouvernement impérial de Russie, et sur la demande des déposants, elle délivre, à Paris, des certificats nominatifs en échange des titres au porteur de la Dette publique russe extérieure, revêtus du timbre français. Ces certificats sont timbrés à 0 fr. 60, aux frais des titulaires.

« Les conditions générales des dépôts leur sont applicables, sauf en ce qui concerne les droits de garde qui sont à la charge du gouvernement russe. »

M. Maguéro, dans l'article paru dans *la Revue politique et parlementaire* que nous avons déjà cité, adopte la même manière de voir que M. Neymark :

« Il n'est pas besoin, comme l'ont fait certains membres

de la commission, d'aller jusqu'en Hollande pour chercher le modèle de ces établissements de régie de titres. Il en existe en France même pour les titres des sociétés françaises, qui fonctionnent à la satisfaction générale, et répondent encore mieux que les comptoirs hollandais d'administration à toutes les conditions exigées pour servir d'intermédiaires entre le fisc et les redevables.

» Les grandes compagnies de chemins de fer ont commencé, il ya plus d'un demi-siècle, à pratiquer ce système. Tous leurs titres sont au porteur, mais lorsqu'un capitaliste désire des titres nominatifs, la compagnie prend en dépôt les titres au porteur à convertir et délivre en échange un certificat nominatif indiquant les numéros des titres déposés. Ceux-ci ne sont pas détruits et, lorsque le titulaire primitif ou son cessionnaire désire opérer une reconversion au porteur, la compagnie lui rend les titres primitifs en échange du certificat nominatif. Aussi longtemps qu'ils restent en dépôt dans les caisses de la compagnie, les titres au porteur sont juridiquement inexistants et cessent de donner ouverture à la taxe annuelle de transmission.

» La Banque de France, en vertu d'un accord conclu avec le gouvernement impérial de Russie, agit d'une façon analogue pour les titres au porteur de la Dette publique russe extérieure revêtus du timbre français ; elle reçoit ceux-ci en dépôt et délivre en retour des certificats nominatifs.

» Ces tentatives ne sont pas restées isolées. Les grands établissements de crédits s'en sont inspirés pour créer des bureaux de gérance s'appliquant aux titres des sociétés filiales ou simplement clientes qui rayonnent dans leur orbite. Le Comptoir d'Escompte, le Crédit Lyonnais sont dans ce cas ; mais le type le plus parfait de l'organisme dont il s'agit c'est la Société française de régie financière, dont le siège est à Paris, rue Taitbout. Cet établissement a pour unique objet le service des titres des sociétés affiliées, au nombre de 65 à 70 environ. Il assure l'exécution régulière des transferts des titres nominatifs, reçoit en dépôt les titres au porteur et délivre, en retour, des certificats nominatifs qui ne sont assujettis qu'au droit de transfert, le cas échéant, à l'exclusion de la taxe annuelle de transmission ; il prépare la liquidation et se charge du paiement des taxes annuelles (impôt sur le revenu, droit du timbre par abonnement, taxe et droit de transmission) afférentes à ces titres, joue, en un mot, à l'égard des titres français, le rôle que la Commission rêve d'attribuer à de nouveaux « Comptoirs » pour les titres étrangers. On le voit, l'organe existe déjà ; il s'est créé naturellement, sans intervention du législateur, pour assurer l'exercice d'une fonction fort utile de la vie financière de certaines sociétés françaises.

» Rien ne serait plus facile que de l'adapter à la régie des titres étrangers. »

En présence du peu de difficulté d'ordre pratique que

soulève la nationalisation des titres étrangers pour les sociétés étrangères et des avantages très appréciables qu'elle comporte, on peut se demander s'il ne conviendrait pas de rendre obligatoire, pour les sociétés qui sollicitent l'admission de leurs titres sur le marché français, le système de la nationalisation qui, pour le Trésor, comporte des garanties plus considérables que le procédé de l'abonnement, puisqu'il lui permet de connaître le bénéficiaire du revenu.

Nous ne croyons pas cependant qu'il y ait lieu de rendre obligatoire le procédé de la nationalisation ; ce qu'il faut, tant dans l'intérêt du marché français que dans l'intérêt du fisc, c'est qu'il y ait le plus grand nombre possible de sociétés étrangères qui demandent l'introduction de leurs titres sur nos places ; car c'est en ce qui concerne les titres étrangers achetés à l'étranger, que la fraude sera le plus à redouter.

Aussi, convient-il de leur laisser le choix des moyens quant au procédé qu'elles jugeront le plus avantageux pour obtenir l'introduction de leurs titres sur le marché français.

L'intérêt du fisc serait qu'elles adoptent le régime de la nationalisation.

Mais il faut tenir compte que si le système de l'abonnement ne donne pas au Trésor la même garantie que le système de la nationalisation, le contribuable, toutefois, n'ayant pas à rembourser à la société étrangère l'impôt cédulaire qu'elle prend généralement à sa

charge, n'aura pas une tendance aussi grande à frauder que s'il espérait, grâce à la fraude, échapper à la fois à l'impôt cédulaire et à l'impôt global.

D'ailleurs, comme nous l'avons dit, le système de la nationalisation étant plus avantageux pour les sociétés étrangères, il est probable que la plupart des sociétés opteront pour le procédé de la nationalisation.

Si des garanties sérieuses sont données au Trésor par le maintien de l'abonnement et par l'instauration du système de la nationalisation, elles ne suffisent pas cependant; d'une part, en effet, en ce qui concerne les titres soumis à l'abonnement, il convient d'adopter des dispositions permettant de faire connaître au fisc, pour l'établissement de l'impôt global sur le revenu, les revenus que les contribuables français tirent desdites valeurs; d'autre part, il y a lieu d'édicter des mesures propres à assurer la perception des impôts afférents aux titres qui ne seraient soumis ni au système de la nationalisation, ni au système de l'abonnement.

En ce qui concerne les titres soumis au régime de l'abonnement, la tentation de fraude sera peu considérable, comme nous venons de le dire, aussi il suffira d'exiger simplement des porteurs une déclaration, et l'on peut espérer que cette mesure assurera le recouvrement de l'impôt dû à raison desdites valeurs, sans qu'il soit nécessaire d'avoir recours à d'autres moyens de contrôle; d'ailleurs, les mesures qui serviront à assurer le paiement de l'impôt afférent aux titres étran-

gers qui ne seront ni soumis au régime de l'abonnement, ni nationalisés, permettront de saisir les fraudes qui pourraient se commettre en ce qui concerne les titres soumis au régime de l'abonnement.

Pour assurer le paiement de l'impôt relatif aux titres étrangers non abonnés et non nationalisés, il y aurait lieu d'adopter les dispositions des articles 22, 23, 24, 25, 26, 27 du projet voté par la Chambre que nous avons cités plus haut.

Ces dispositions, nous l'avons reconnu, n'assurent pas complètement les droits du Trésor, aussi, n'est-ce que subsidiairement et pour les valeurs qui ne seraient pas soumises à un régime plus protecteur des droits du Trésor, que nous préconisons l'emploi de ces moyens de contrôle ; d'ailleurs, ils peuvent être complétés par l'utilisation d'autres mesures que nous avons précédemment étudiées lorsque nous recherchions quelle serait l'intensité probable de la fraude : ententes internationales, contrôle des envois de fonds de l'étranger en France, inventaire lors du décès du locataire des coffres-forts loués dans les banques françaises ; envoi en possession spécial pour les valeurs déposées à l'étranger ; ces mesures, ainsi que nous l'avons exposé plus haut, ne rendent pas la fraude impossible, mais elles la rendent plus difficile, elles accroissent notablement les garanties du Trésor, et elles sont de nature à faire hésiter les contribuables à faire des fausses déclarations ; par suite, nous n'hésitons pas à conseiller leur emploi, car elles

sont légitimes de la part du fisc qui, en les prenant, ne fait qu'user de son droit de défense à l'égard des citoyens malhonnêtes.

IMPOT SUR LE REVENU GLOBAL

Il est plus pénible pour les contribuables français de dévoiler au fisc le montant total de leur revenu qu'il ne l'était pour les femmes turques avant l'instauration du régime nouveau de montrer leur visage à découvert, aussi convient-il de ne pas leur imposer un tel sacrifice, d'ailleurs il n'est pas nécessaire, l'Administration ayant eu connaissance par l'imposition aux impôts cédulaires des divers revenus qui composent l'ensemble des ressources annuelles du contribuable, la nécessité d'une déclaration globale ne se fait nullement sentir; les agents de l'Administration sont parfaitement à même de faire par leurs propres moyens l'addition qui conduit aux chiffres du revenu global des contribuables; le procédé de la taxation est, par suite, tout indiqué pour l'assiette de l'impôt à établir sur le revenu global. Le résultat médiocre obtenu par le fisc prussien avant l'établissement du régime de la déclaration, lorsque le revenu global était imposé par voie de taxation ne saurait être pris en considération; en effet, il n'existait pas alors en Prusse d'impôts cédulaires dont la base fût suffisamment précise pour que le fisc eût entre les mains les éléments d'appréciation nécessaire pour

procéder par voie de taxation. Il ne servirait de rien d'ailleurs d'exiger des contribuables la déclaration du montant de leur revenu global, il serait naïf d'espérer qu'ayant dissimulé une partie de leurs revenus pour l'imposition des taxes sur les revenus cédulaires, ils viendraient en déclarer le montant exact pour l'imposition à la taxe sur le revenu global et avouer ainsi eux-mêmes leur fraude.

Une difficulté résulte si l'on adopte le système que nous préconisons de ce que le fisc n'aura pas connu le montant réel de certains revenus (revenus du commerce et de l'industrie, bénéfices de l'exploitation agricole); car dans notre système les commerçants, les industriels, les agriculteurs peuvent être imposés en vertu du procédé des présomptions. Il est impossible pour la taxe sur le revenu global d'admettre une base d'imposition différente de celle qui servirait au calcul de l'impôt cédulaire, par suite lorsque l'impôt sur les bénéfices commerciaux, industriels ou agricoles aura été établi par le procédé indiciaire, il y aura lieu pour l'imposition à l'impôt global de considérer le revenu que le contribuable tire de son commerce ou de son industrie comme étant un certain multiple du chiffre de sa patente. Il conviendrait de fixer ce multiple de façon telle qu'il ne donne pas aux commerçants, industriels et agriculteurs une situation privilégiée par rapport aux autres contribuables, mais que, d'autre part, il ne les mette pas dans la nécessité d'avoir forcément recours, pour leur impo-

sition cédulaire, au procédé de l'appréciation directe, afin d'éviter en ce qui concerne l'impôt global d'avoir à payer un impôt trop lourd par rapport à leurs ressources.

Il nous semble qu'en fixant à trente le chiffre par lequel devrait être multiplié la cote du contribuable assujéti à la patente pour calculer le montant de son revenu industriel présumé, on ferait une appréciation généralement exacte du rapport qui existe entre le montant de la patente et les produits du commerce et de l'industrie ; il est certain que cette présomption ne répondra pas dans tous les cas à la réalité des faits, mais comme le contribuable sera libre, pour l'impôt cédulaire, d'avoir recours à l'imposition établie par la voie de l'appréciation directe, s'il opte pour le procédé indiciaire, c'est qu'il aura estimé que cette méthode d'imposition ne lui est pas désavantageuse, en tenant compte des conséquences qu'elle aura pour lui tant en ce qui concerne l'impôt cédulaire qu'en ce qui concerne l'impôt global.

La méthode de l'appréciation directe mise en œuvre par le procédé de la taxation doit, comme nous venons de le dire, servir de base à l'imposition du revenu global, mais le procédé indiciaire peut cependant être utilisé en la matière de façon fort utile. Lorsqu'au cours des précédents chapitres nous avons examiné les mérites comparés du procédé indiciaire et du procédé de l'appréciation directe, nous avons constaté que l'impôt sur le revenu établi par le procédé de l'appréciation directe avait

une tendance invincible à dégénérer en un impôt sur les dépenses, et c'est surtout ainsi que nous l'avons déjà dit au moment où l'impôt sur le revenu se métamorphose en impôt sur la dépense, qu'il a recours à des procédés inquisitoriaux et vexatoires, c'est alors que les agents du fisc s'enquièreut auprès des voisins de votre genre de vie, que l'on compulse les livres des fournisseurs pour démontrer aux maris qu'il n'y a pas de rapport entre les chiffres des revenus qu'ils déclarent et l'importance des notes acquittées par leur femme ; c'est alors que l'impôt ne reposant sur aucune base précise risque d'être établi à raison d'amitiés ou d'inimitiés. Si l'on établit en France l'impôt sur le revenu, il faut absolument prendre des précautions telles qu'il ne puisse dégénérer en un impôt sur la dépense établi sans bases légales. La France peut accepter un impôt sur les revenus régulièrement constatés, mais un impôt sur les revenus établi sans règles fixes et qui ne pourrait fonctionner que grâce à un système organisé de délation, qui entraînerait des vexations et des inquisitions sans pouvoir espérer faire régner la justice, ne pourrait satisfaire notre pays et l'on regretterait bien vite le vieux système fiscal qui, s'il n'était pas toujours conforme à l'équité, assurait au moins la tranquillité du contribuable ; l'on reconnaîtrait qu'une réforme qui n'aurait abouti qu'à substituer au système des présomptions légales celui des présomptions de l'homme, était pour le moins inutile, et qu'être imposé à raison du nombre

de robes et de chapeaux que sa femme achète ne vaut pas mieux que de voir son imposition calculée à raison du loyer que l'on acquitte.

Le seul moyen qu'il y ait, à notre avis, d'éviter cette déviation de l'impôt sur le revenu en impôt sur les dépenses établi sans règle fixe est de combiner le système indiciaire au système de l'appréciation directe de façon telle que lorsque les revenus constatés des contribuables ne répondent pas au train de vie qu'ils mènent, les autorités chargées de l'assiette de l'impôt n'aient ni la tentation, ni la possibilité de fixer le taux de l'imposition de ces contribuables selon l'idée qu'ils se font de l'importance de leurs ressources, mais qu'en ce cas l'impôt soit fixé à raison d'un système de présomptions légales qui ne seront peut-être pas plus exactes que les présomptions que pourraient faire les agents de l'assiette, mais qui auront l'immense avantage de n'entraîner ni inquisition, ni vexation et de ne pouvoir donner lieu en aucun cas, à l'arbitraire.

On déciderait que quel que soit le chiffre que donnerait le total des revenus cédulaires d'un contribuable, son revenu imposable ne pourrait être inférieur à une somme qui serait calculée à raison de certaines dépenses limitativement fixées par la loi et facilement appréciables. Les présomptions qui pourraient servir de base à l'assiette de l'impôt pourraient être celles qu'avait proposé M. Peytral aux termes de son projet du 25 octobre 1898, car parmi les nombreux projets qui

ont été déposés dans le but d'établir l'impôt à raison de présomptions légales, le projet Peytral est celui qui utilisait, de la façon la plus complète et la plus ingénieuse, le procédé indiciaire. Aux termes de l'article 2 du projet Peytral, les signes extérieurs utilisés pour l'assiette de l'impôt devaient être 1° la valeur locative de l'habitation principale et celle des habitations secondaires ainsi que de leurs dépendances ; 2° les domestiques attachés au service de la personne ou de l'habitation ; 3° les voitures, chevaux, destinés au transport des personnes ; 4° les chiens d'agrément ou servant à la chasse et les yachts de plaisance.

Le revenu du contribuable, par rapport à la valeur locative de sa maison d'habitation, était calculé en tenant compte tout à la fois de l'importance du loyer et de la population de la commune, le loyer des contribuables étant multiplié par un coefficient qui variait à raison de la valeur desdits loyers et de la population de la commune. Le revenu donné par la multiplication de la valeur locative des habitations des assujettis, par les coefficients appropriés était augmenté, à raison des domestiques, chevaux, voitures, de sommes calculées à raison de l'importance de la commune, la cote des contribuables possesseurs de yachts était augmentée d'un chiffre égal à 20 0/0 de la valeur locative de ces yachts.

Le revenu ainsi évalué était réduit de 1/10 pour un enfant ou un ascendant à la charge de l'assujetti, de 2/10 pour 3 enfants ou ascendants, de 3/10 pour

4 enfants ou ascendants, de 4/10 pour 5 ou 6 enfants ou ascendants, de 5/10 pour 7 ou plus de 7 enfants ou ascendants, ces dégrèvements ne pouvaient être accordés que si le revenu du contribuable ne dépassait pas un certain chiffre, ce chiffre variait de 20.000 francs à Paris à 5.000 francs dans les communes de 1.000 habitants et au-dessous.

Cette utilisation du procédé indiciaire comme mode subsidiaire d'imposition n'aura pas seulement l'avantage d'éviter que l'impôt sur le revenu global subisse la déformation qu'il a éprouvée en Prusse, en Italie, en Autriche et de prémunir notre pays contre l'inquisition et les vexations qui sont la conséquence de cette dégénérescence de l'impôt sur le revenu, elle aura aussi l'avantage de diminuer les tentatives de fraude ; en effet, les contribuables auront beaucoup moins de propension à courir les risques que comporte la fraude, puisque si leur train de vie est en rapport avec leurs ressources, le bénéfice qu'ils retireraient de leurs fraudes, se bornant à l'impôt cédulaire, risquerait de n'être pas proportionné aux risques courus. Le mode d'imposition que nous préconisons a été éloquemment défendu à la tribune de la Chambre par M. Reinach ¹ : « Si dans la pratique l'impôt global déclaratif doit aboutir à une recherche de la dépense globale, pourquoi ne pas tout de suite commencer par là, ne serait-ce pas beaucoup

1. Séance du 23 janvier 1909. Débats parlementaires. p. 130.

plus simple, et pourquoi ne pas inscrire ce principe dans la loi au lieu, hypocritement, de s'abriter derrière une prétendue déclaration ; il y a même un grave inconvénient à ne pas inscrire le contrôle des dépenses dans la loi et surtout à ne pas le régler, c'est que lorsque cette investigation est *ad libitum*, comme elle l'est en Angleterre et en Prusse, elle devient insupportable au tempérament français, aux habitudes nationales parce qu'elle est à la fois illimitée, tracassière, indiscrete et clandestine ; il est donc d'une bonne méthode et d'une bonne politique de canaliser en quelque sorte cette enquête sur la dépense du contribuable ; de la limiter, de borner la recherche de la dépense globale à quoi ? à la constatation des dépenses ostensibles ou faciles à démontrer du contribuable » ; et M. Reinach proposait de prendre comme bases de l'impôt : « 1° les dépenses d'habitation ; 2° la dépense de mobilier ; 3° les gages des personnes au service du contribuable ; 4° les chevaux, voitures, automobiles. Le chiffre des dépenses ostensibles serait multiplié par un coefficient qui varierait selon que le contribuable habiterait la capitale, la province ou une commune rurale. le revenu global ainsi évalué serait augmenté de 30 0/0 lorsque le contribuable est célibataire ; au contraire, pour les pères de famille, il serait diminué de 5 0/0 par enfant à leur charge. D'autre part, M. Reinach proposait de disposer qu'exceptionnellement lorsque le total des revenus que le contribuable tire de ses capitaux, de son industrie

ou de son travail, est supérieur au produit obtenu par l'utilisation du procédé indiciaire, c'est ce chiffre qui sera considéré comme son revenu imposable. » M. Reinach, en défendant son amendement, avait la modestie de ne pas vouloir avoir le mérite de l'invention des idées qu'il soumettait aux délibérations de la Chambre : « L'honneur en revient tout entier, disait-il, à nos ancêtres, aux hommes de l'Assemblée Constituante qui, dès 1790, ont nettement aperçu et défini ce que doit être un impôt global sur le revenu et il ajoutait que M. Ballue a, dans sa proposition de 1883, combiné la taxe d'habitation avec la taxe sur les domestiques et les équipages. M. Burdeau, dans son projet de 1894, M. Ribot, dans son projet de 1895, M. Cocheray, dans celui de 1896 et surtout M. Peytral, dans son projet de 1898 en faisaient autant. » M. Reinach était trop modeste ; les projets de MM. Burdeau, Ribot, Cocheray, Peytral, différaient profondément du sien, en ce qu'ils reposaient uniquement sur le procédé indiciaire, c'est ce qui fit leur faiblesse et causa leur échec.

Si le projet de M. Reinach est excellent quant au fond, peut-être pourrait-il en la forme subir une légère retouche, au lieu de disposer qu'exceptionnellement le revenu directement constaté sert de base à l'imposition, on devrait décider que le mode de l'appréciation directe est le mode normal et n'envisager le procédé des présomptions que comme un mode subsidiaire, car il faut que la loi montre que ce n'est que dans les cas où il y a

disproportion entre les ressources constatées des assujettis et leur train de vie que l'on abandonne le procédé de l'appréciation directe pour recourir à celui des présomptions légales.

Le projet que M. Aimond a soumis à la commission sénatoriale de l'impôt sur le revenu et le projet d'impôt sur le revenu que M. Dumont a déposé le 27 mai 1913 sur le bureau de la Chambre des députés pour faire face aux dépenses militaires se rapprochent un peu du projet de M. Reinach ; en effet, aux termes de ces deux projets l'impôt est calculé tout à la fois par voie de taxation et par l'utilisation du procédé des signes extérieurs, la plus élevée des deux évaluations devant servir de base à la fixation de l'impôt, mais et c'est là la grande différence qui sépare les projets Aimond et Dumont du projet Reinach, il suffit d'une déclaration du contribuable pour que l'impôt ne puisse être établi qu'à raison des chiffres fournis par l'assujetti.

Les projets Aimond et Dumont ont l'avantage, comme le projet Reinach, de faire obstacle à la dégénérescence de l'impôt sur le revenu en impôt sur la dépense, mais ils ne garantissent pas, comme le projet Reinach, le fisc contre les fraudes et les dissimulations. En effet, le rôle des présomptions est bien secondaire puisqu'il suffit d'une simple déclaration du contribuable pour les faire écarter et cette déclaration a bien des chances d'être inexacte puisqu'il est peu vraisemblable que les contribuables déclarent des chiffres supérieurs à ceux

que l'Administration aura obtenus par voie de taxation et dont ils auront connaissance au moment où ils procéderont à leur déclaration.

Les arguments présentés contre le projet Reinach ont été très faibles. M. Caillaux a fait observer que dans certains cas les présomptions admises par M. Reinach ne correspondraient pas à la réalité, M. Pelletan a reproché à l'amendement Reinach de risquer de provoquer l'indignation publique parce qu'il imposerait le contribuable d'après le procédé indiciaire ou d'après le procédé de l'appréciation directe selon que l'un ou l'autre système donnerait un chiffre d'impôt plus élevé, puis il ajouta : « Pourquoi est inventé tout le système de M. Reinach ? Pour dispenser le rentier, celui qui a des titres financiers, d'avoir le désagrément ou de les déclarer s'il est honnête, ou de courir le risque d'un mensonge frauduleux s'il ne l'est pas. » (Séance du 12 février 1909).

Ces reproches nous semblent mal fondés. L'introduction du procédé indiciaire comme mode d'imposition subsidiaire en ce qui concerne l'impôt global n'a ni pour but, ni pour effet d'éviter aux rentiers la déclaration de leur revenu mobilier, cette déclaration, ainsi que nous l'avons exposé, doit être exigée pour l'imposition à l'impôt cédulaire et le fait que l'impôt sur le revenu global peut être calculé, le cas échéant, par le procédé indiciaire, ne diminue en rien l'obligation des possesseurs de valeurs mobilières. On ne saurait non plus prétendre, comme le soutient M. Pelletan, que ce procédé

d'imposition doit provoquer l'indignation publique, l'amendement Reinach était au contraire très libéral et c'est dans le but d'accroître les garanties du contribuable et de le mettre à l'abri de l'inquisition et des vexations que nous le préconisons. Un système d'imposition établi dans les conditions proposées par M. Reinach a, ainsi que nous l'avons dit, l'avantage d'éviter aux contribuables français le sort des contribuables étrangers qui sont, par suite de la déviation de l'impôt sur le revenu, soumis à des vexations et à une inquisition que le peuple français ne supporterait pas aisément. Quant à l'argument présenté par M. Caillaux et tiré de ce que les présomptions proposées par M. Reinach ne répondraient par toujours à la réalité des faits, il ne nous semble pas du tout décisif. Il est certain que l'imposition basée sur des présomptions pourra frapper certains contribuables pour des revenus qu'ils auront le regret de ne pas avoir, mais ces cas seront rares. En effet, si le tarif est calculé en tenant compte de la valeur du loyer multipliée par un coefficient qui variera selon son importance et la population de la commune, du nombre de domestiques attachés à la personne, des voitures ou des automobiles et, si, d'autre part, de larges dégrèvements sont accordés à raison des personnes que le contribuable a à sa charge, il est peu à redouter qu'un impôt ainsi calculé frappe les contribuables d'une façon injuste et peu en rapport avec leurs ressources réelles, seuls seront surtaxés ceux qui, par amour du luxe ou de

l'ostentation, auront un train de vie par trop disproportionné à leurs ressources, mais vraiment il n'y a guère lieu de s'apitoyer sur leur sort, s'ils veulent absolument, aux yeux de leurs amis et connaissances, paraître plus riches qu'ils ne le sont réellement, il n'y a aucun inconvénient à ce que le percepteur ait, lui aussi, une bonne opinion de leur situation de fortune.

CHAPITRE II

AUTORITÉS CHARGÉES DE L'ASSIETTE DE L'IMPOT. PÉNALITÉS. — CONTENTIEUX

Il nous reste, pour achever notre étude, à rechercher :

1° Quelles sont les autorités auxquelles il convient de confier l'assiette de l'impôt;

2° Quelles pénalités doivent être établies pour sanctionner les manquements aux obligations légales;

3° Dans quelles conditions doivent être organisés le contentieux de la taxe et celui de la répression.

AUTORITÉS CHARGÉES DE L'ASSIETTE DE L'IMPOT

Au cours de la discussion du projet Caillaux, divers orateurs ont regretté que l'assiette de l'impôt ne soit pas, comme en Prusse, en Angleterre et en Autriche, confiée à des contribuables.

« Je considère comme intolérable, disait M. Reinach, dans un pays de liberté, de suffrage universel, et de contrôle que la liste des contribuables soumis à l'impôt complémentaire soit dressée par le contrôleur des contributions directes à lui seul. C'est une disposition dont

vous ne trouvez l'analogue dans aucune législation étrangère si monarchique et autoritaire qu'elle soit ; j'ai indiqué que dans le cas où une personne aurait été indûment inscrite sur la liste des contribuables, elle a un recours parce qu'il peut résulter de sa déclaration que son revenu total ne dépasse pas 5.000 francs, mais dans le cas où le contrôleur, par négligence ou pour toute autre raison, je prends l'hypothèse la plus favorable en me servant du mot négligence, a omis de porter un contribuable sur la liste, vous n'offrez aucun recours aux autres contribuables de la commune et aux autres contribuables français en général qui cependant ont un certain intérêt à ce que les charges de l'impôt soient réparties équitablement sur toute la population. Je dis que vous devez modifier cette disposition, dans l'intérêt même du contrôleur. Pour éviter que des soupçons puissent planer sur son compte et qu'on puisse le croire soumis à certaines influences et accessible à certaines considérations, vous devez l'entourer de certains conseils, de certaines garanties. Organisez-les comme vous voudrez, faites intervenir les plus imposés de la commune, ce serait peut-être le meilleur parti, faites intervenir les délégués du conseil d'arrondissement, mais en tout cas ne confiez pas un pouvoir aussi exorbitant à un seul fonctionnaire, quelque soigneusement qu'il soit choisi. »

L'exemple des pays étrangers ne doit pas, croyons-nous, nous inciter à confier l'assiette de l'impôt à des

commissions composées en tout ou en partie de membres élus.

M. Austen Chamberlain disait, à la commission de réforme de l'income-tax, en 1904: « Je sais, d'expérience personnelle, que les commissaires ne sont pas du tout à la hauteur; ils font peu, ils connaissent peu, rarement l'un d'eux sait apprécier une comptabilité commerciale. Il y a quelque honneur à être magistrat, mais je ne crois pas que beaucoup de commissaires soient fiers de leur position. Ils ne pensent pas à être injustes, mais ils n'ont pas étudié les lois et il y a beaucoup de choses dans les lois ».

Le rapport général de la commission de l'income-tax de 1904 relève le fait que les commissaires additionnels ignorent généralement les prescriptions législatives relatives à la cédule D.

« La règle générale, dit Joseph Hill, dans son ouvrage *English income-tax* (p. 313), est que l'opinion du contrôleur (qui est un agent de l'État) soit décisive. Dans certaines localités, les commissaires ne se donnent presque pas la peine de regarder le rôle; ils se contentent de le signer et de le rendre exécutoire, tel qu'il leur est soumis par le contrôleur. »

De même en Prusse, les simples citoyens ne jouent qu'un rôle assez effacé et font peu de besogne utile. M. de Rheinbaben, ministre des Finances, disait au Landtag prussien, le 9 décembre 1905: « Si nos fonctionnaires d'État, j'ose le dire avec fierté, n'avaient pas tra-

vaillé avec autant d'opiniâtreté et si consciencieusement, tout le système depuis longtemps eût été condamné au repos. Heureusement que les affaires sont, avant d'être traitées par les commissions, dûment analysées par les fonctionnaires attachés aux commissions, sinon toute la machine se fût arrêtée depuis longtemps. »

On peut se demander si, en France, la présence de contribuables dans les commissions d'assiette de l'impôt au lieu d'être simplement inutile ne serait pas dangereuse. On pourrait craindre, ainsi que l'a dit M. Gauthier, dans son ouvrage déjà cité, que : « Les considérations d'amitié, les divergences d'intérêts, les jalousies de clochers, les dissentiments politiques, si aigus parfois dans les petites bourgades, influencent le jugement des commissaires, diminuent les garanties de justice dont l'établissement constitue la principale raison d'être de la réforme (1). »

D'ailleurs, ainsi que le fait observer très justement M. le sénateur Gauthier(2), « il est oiseux de proclamer le caractère confidentiel de la déclaration, et de la soumettre aussitôt à l'examen de commissions locales ou techniques composées de répartiteurs dont quelques-uns peuvent avoir un intérêt particulier à connaître la situation de fortune, les revenus d'un contribuable ».

On peut ajouter que rien ne justifie l'intervention des

1. *La Réforme fiscale par l'impôt sur le revenu*, p. 97.

2. *Op. cit.*, p. 107.

contribuables pour l'assiette des impôts établis sur les bases précédemment exposées. On admet d'une façon à peu près générale, que l'intervention des contribuables est nécessaire lorsqu'il s'agit d'établir un impôt de répartition, mais qu'au contraire ils n'ont aucun rôle à jouer dans la fixation des cotes afférentes aux impôts de quotité; or, du fait de la réforme fiscale, tous les impôts deviennent impôts de quotité; par suite, aucun principe ne justifie l'intervention des simples citoyens pour l'assiette de ces impôts. Nous croyons donc que l'assiette de l'impôt doit être confiée uniquement aux agents de l'Administration. L'opinion émise par M. Ingenbleck, dans son traité, *Impôts directs et indirects sur le revenu*, nous semble parfaitement exacte.

« La cheville ouvrière de la taxation, écrit cet auteur, doit être une administration de l'État, elle seule peut être logiquement organisée pour rechercher et établir la matière imposable, parce qu'elle seule obéit à une politique et à une discipline systématiques. Le fonctionnaire est tout à ses devoirs d'ordre public, son activité n'est absorbée par aucune préoccupation étrangère. Par sa formation professionnelle, il est plutôt hostile aux influences politiques, aux influences personnelles et surtout aux influences locales qui peuvent avoir une si grande action sur l'esprit et sur les tendances de la taxation. Ainsi il est possible à l'Administration d'acquiescer et de mettre en valeur ces précieuses qualités : l'expérience, le jugement et l'indépendance. Et cela est

si vrai que le comité neutre ou mixte s'efface toujours et dans tous les régimes fiscaux devant le pouvoir organisé. »

Puis, M. Ingenbleck examine s'il convient d'appeler des représentants des contribuables à assister les agents de l'Administration dans la fixation des cotes. « Mais, dira-t-on, puisque la taxation revient quand même en fait aux fonctionnaires, pourquoi vouloir supprimer les commissions à qui l'on accorde l'avantage de mieux attirer la confiance du contribuable ? Parce que ces organisations entravent l'action de l'Administration, tel un poids mort. Lorsqu'il est couvert par la responsabilité effective d'un comité autonome, le fonctionnaire est porté à l'insouciance (1). »

Et M. Stourm dit dans le même sens :

« L'Administration possède exclusivement la discrétion, conséquence du secret professionnel, facile à pratiquer d'ailleurs par des fonctionnaires étrangers à la région, discrétion seule capable de rassurer les déclarants et de les garantir contre un des plus redoutables inconvénients de la déclaration ; la compétence ensuite, apanage de gens rompus aux affaires fiscales, habiles par métier à compulser les registres officiels et à y découvrir la trace du mouvement des fortunes (2). »

Le principe étant admis de confier l'assiette de l'impôt aux agents de l'Administration seuls, la ques-

1. *Impôts directs et indirects sur le revenu*, p. 337.

2. Stourm, *Systèmes généraux d'impôts*, p. 118.

tion se pose de savoir s'il convient de confier cette mission à plusieurs agents réunis en commission ou à un seul agent. Il vaut mieux, croyons-nous, laisser le soin de dresser les cotes au seul contrôleur des contributions directes qui agira sous sa propre responsabilité et sous le contrôle de ses chefs, que de confier cette tâche à une commission, car si pour le jugement il est nécessaire que les fonctionnaires appelés à se prononcer soient plusieurs, lorsqu'il s'agit d'accomplir un acte d'administration, il vaut mieux que cette mission soit confiée à un agent unique, car la responsabilité, lorsqu'elle est collective, s'émiette et s'évapore ; « agir est le fait d'un seul », disait Roederer. Cette phrase, souvent citée, est absolument vraie, en la matière qui nous occupe.

PÉNALITÉS ET DÉLAIS DE PRESCRIPTION

Les Romains appelaient lois imparfaites les lois qui prescrivaient des obligations sans prévoir des sanctions en cas de manquements auxdites obligations. Il ne faut pas en conclure qu'une loi est d'autant plus parfaite qu'elle édicte des pénalités plus sévères. L'idéal serait que les citoyens obéissent à la loi parce qu'elle est la loi et non parce qu'il y a des gendarmes et des tribunaux. Malheureusement on peut craindre que les citoyens français n'aient pas un suffisant respect des obligations fiscales que la loi leur imposera, aussi est-il opportun d'accroître les garanties données au Trésor

par les moyens de contrôle que nous avons précédemment exposés en édictant des sanctions sévères et de nature à rendre le plus possible de citoyens vertueux.

M. le professeur Wagner est d'avis qu'il y a lieu « de prendre en sérieuse considération l'institution de peine d'emprisonnement » (1).

Nous ne croyons pas cependant devoir conseiller l'établissement de peines de prison. De simples peines pécuniaires, du moment où elles seront assez élevées, suffiront comme moyen de répression, et il ne convient pas de punir de peines de prison des délits que la conscience publique ne considère pas actuellement comme déshonorants. A ce principe quelques exceptions peuvent être apportées, et l'on peut admettre que si l'amende suffira à punir la fraude des contribuables, elle ne serait pas suffisante à désarmer les personnes qui feraient métier d'aider les fraudeurs (Personnes interposées pour le paiement des coupons français, agents des banques étrangères venant payer en France les coupons des valeurs étrangères, sans que l'impôt ait été acquitté). Pour ces hypothèses, on peut admettre qu'il y aurait lieu d'édicter des peines de prison.

Nous nous rallierions assez volontiers à l'idée émise par M. Merle, suivant laquelle « les contribuables convaincus de fraude et condamnés comme tels, verront

1. *Traité de la science des finances*, traduction française de Ronjat, t. II, p. 495.

obligatoirement leur nom inscrit à la porte de la mairie de leur domicile, pendant un laps de temps à fixer et suivi d'une formule déclarant qu'ils ont fraudé pour une somme de tant et que leur fraude est retombée sur le peuple en impôt de toute nature, mais probablement en impôts indirects. S'il y a récidive privation des droits politiques pendant cinq ans, pendant dix ans, en cas de deuxième récidive (1) ».

Ces sanctions pourraient être fort utiles. Il est bon que l'on sache quels sont les mauvais citoyens qui ne veulent pas payer leur dette envers l'État et que ceux qui ne veulent pas subvenir aux besoins de l'État, dans la mesure de leurs ressources, soient privés du droit d'intervenir dans la gestion de la chose publique.

Les principales dispositions pénales adoptées par la Chambre des députés sont les suivantes :

L'article 27 du projet voté le 9 mars 1909 prévoit à l'encontre des personnes qui toucheraient à l'étranger des coupons de valeurs mobilières étrangères, sans en faire la déclaration en France, une amende égale à la moitié du revenu dissimulé, de plus, une triple taxe serait exigible.

L'article 30 frappe d'un double droit la portion des bénéfices du commerce et de l'industrie dissimulée, à condition toutefois que cette portion dépasse le cinquième du produit de l'entreprise ou soit égale à 10.000 francs.

1. *La Justice dans l'impôt*, p. 298.

En outre, l'article 31 édicte une amende égale au cinquième du revenu dissimulé au cas où un jugement, une vente, une cession de fonds de commerce, une déclaration de succession, ou tout acte susceptible de faire foi en justice, permettrait à l'Administration d'établir qu'à la suite d'une déclaration fausse, un contribuable a été insuffisamment imposé.

En ce qui concerne l'impôt complémentaire sur le revenu global, un triple droit est perçu en cas d'imposition insuffisante.

Des critiques furent élevées contre ces pénalités.

Certains orateurs les trouvèrent trop élevées.

Nous ne croyons pas ces objections fondées. Il faut que les amendes et les droits en plus atteignent un taux important. Ainsi que l'écrivait M. Chailley, il faut que le taux de la peine soit hors de proportion avec le taux de l'impôt et tel que jamais le contribuable ne puisse, s'il est une fois surpris et frappé, avoir réalisé dans le passé un gain supérieur à sa perte actuelle (1).

D'ailleurs, en ce qui concerne les contributions indirectes des pénalités beaucoup plus élevées que celles votées par la Chambre, au sujet de l'impôt sur le revenu, ne sont-elles pas établies. Dans bien des cas même ne prononce-t-on pas des confiscations. Si lourdes que soient les pénalités que comporte le projet Caillaux, on ne peut les trouver excessives, car au point de vue

1. *L'Impôt sur le revenu*, p. 383.

moral, on ne saurait trop blâmer la conduite des gens qui essayent de dérober à l'État des impôts qui lui sont dus et qui lui sont nécessaires, tant pour les besoins de la défense nationale que pour la gestion des autres services publics.

Il est assurément plus déshonorant de se réfugier à Bruxelles pour se soustraire au service militaire que d'y envoyer ses capitaux pour éviter de payer l'impôt sur le revenu, mais ces deux actes ne sont pas si dissimilables qu'on le pense et l'hervéisme des coffres-forts, pour employer l'heureuse expression de M. Charles Dumont, se rapproche singulièrement de la désertion.

L'État pour assurer sa défense a besoin du sang de ses fils, il a besoin aussi de leur or.

Tenter de se dérober à l'impôt c'est commettre une action malhonnête, un vol envers la collectivité qui doit être sanctionné sévèrement.

Il est un point sur lequel, selon nous, il y aurait lieu d'accroître les sévérités du projet voté par la Chambre. Les délais de prescription que comporte le projet Cailiaux sont trop courts.

Les délais, au bout desquels les fraudeurs n'auraient plus à craindre la répression dans le cas où leur fraude viendrait à être découverte, sont au maximum de dix ans et dans certains cas de trois et même deux ans. Nous estimons qu'il est nécessaire de les augmenter. Nous voudrions qu'à ces délais on substituât le délai de la prescription trentenaire. Aucun principe ne fait obstacle

à ce qu'il en soit ainsi, et il y a de grands avantages à adopter ce délai de prescription. En effet, dans bien des cas, la fraude n'apparaîtra que lors de l'ouverture d'une succession, lors de la dissolution d'un mariage, et il ne faut pas qu'à ce moment les faits délictueux puissent être couverts par la prescription.

CONTENTIEUX

Contentieux de la taxe. — L'article 4 du projet voté par la Chambre dispose « en ce qui concerne les revenus autres que ceux des capitaux mobiliers, l'assiette et la perception de l'impôt sont faites annuellement par voie de rôles nominatifs établis, publiés et recouvrés comme en matière de contributions directes. Les réclamations auxquelles ces rôles peuvent donner lieu sont également présentées, instruites, comme en matière de contributions directes. Toutefois ces réclamations sont jugées en audience non publique ». Nous estimons que c'est avec raison que la Chambre a maintenu la juridiction qui fonctionne pour les impôts directs actuellement en vigueur.

M. Jules Roche avait proposé un amendement ainsi conçu : « Les déclarations, les réclamations de toute nature des contribuables, relatives soit à l'impôt complémentaire, soit aux impôts des catégories, sont soumises à une commission communale de cinq membres, dont quatre désignés par le conseil municipal parmi les

assujettis à l'impôt et un désigné par le directeur départemental des contributions directes. Il pourra être fait appel des décisions rendues par les commissions communales dans le délai d'un mois après notification de la décision au contribuable. L'appel sera porté devant une commission d'arrondissement composée de sept membres, savoir : deux nommés, l'un par le directeur des contributions directes, l'autre par le directeur de l'enregistrement et cinq nommés par le conseil d'arrondissement. Il n'est rien innové en ce qui concerne le recours devant le Conseil d'État qui s'exercera à raison des impôts sur les revenus par catégories et de l'impôt complémentaire comme il s'exerce actuellement en matière de contribution foncière et de contribution personnelle mobilière. »

La création de commissions composées de membres élus pour statuer sur le contentieux de l'impôt sur le revenu aurait les mêmes inconvénients que ceux que nous avons signalés plus haut comme devant être la conséquence de la participation de simples contribuables à la confection des rôles. Les critiques, qui sont dirigées contre l'entrée de membres élus dans les commissions d'assiette, ne perdent pas de leur valeur en ce qui concerne le choix de l'autorité chargée du contentieux de l'impôt. On pourrait même soutenir que l'entrée de simples citoyens dans les commissions de jugement se comprendrait encore moins que leur participation à l'assiette de l'impôt, car lorsque le contentieux est né,

qu'il ne s'agit plus seulement d'évaluer au moyen de données plus ou moins précises le revenu des contribuables, il faut que les hommes appelés à se prononcer sur la question soient des juristes.

M. Reinach, à la séance du 30 juin 1908, a tenté de démontrer que les membres des conseils de préfecture ne seraient pas compétents pour statuer sur les questions que soulèverait le nouvel impôt sur le revenu et que des commissions composées de contribuables seraient beaucoup plus capables de les résoudre.

« Aujourd'hui le conseil de préfecture est la juridiction de droit commun en matière de réclamations pour les contributions directes et par suite pour la patente. Mais il n'y a aucun rapport entre les jugements que vous leur demandez et ceux que vous leur demanderez demain. En matière de patente, aujourd'hui, le conseil de préfecture n'est appelé le plus souvent à trancher que de pures questions de droit. Le tarif a-t-il été bien appliqué ? Les droits fixes ou proportionnels ont-ils été calculés comme il fallait, d'après les barèmes ? le contrôleur a-t-il bien fait de placer le contribuable dans telle ou telle classe ? Si bien que c'est simplement une appréciation relative qu'il donne par rapport aux autres contribuables de la circonscription ou de la localité. Il n'est jamais appelé à formuler une appréciation absolue du revenu probable, et c'est cette appréciation du revenu moyen que vous allez demander à ces trois licenciés en droit. Je le disais tout à l'heure, en matière d'expro-

priation, il s'agit de déterminer l'indemnité fondée sur l'importance d'une industrie ou sur le dommage qui lui est causé. Vous adressez-vous à un tribunal de fonctionnaires, de magistrats de profession ? non. Vous faites dresser par le conseil général une liste de patentés et de propriétaires, et sur cette liste de citoyens indépendants, le tribunal choisit le jury effectif présidé et guidé par un magistrat. Voilà comment vous procédez en matière de jury d'expropriation, voilà comment il faut procéder, je crois, pour le contrôle des évaluations du revenu industriel et commercial. »

Nous avouons ne pas partager du tout sur ce point la manière de voir de M. Reinach : le jury d'expropriation, pas plus d'ailleurs que le jury criminel, ne nous semble une juridiction dont il convient de faire l'éloge. De même que les jurys criminels scandalisent l'opinion publique par des décisions que n'expliquent que leur nervosité et l'éloquence de certains avocats, les jurys d'expropriation ont rendu bien des décisions peu justifiables. L'on sait que, d'une façon générale, ils allouent des indemnités excessives par rapport à la valeur réelle des biens expropriés.

La réforme qui nous paraît souhaitable, ce serait la suppression des jurys et non l'extension de cette institution.

D'autre part, les critiques dirigées contre les conseils de préfecture nous paraissent mal fondées.

■ Pour statuer sur une question de comptabilité com-

merciale il n'est pas nécessaire d'avoir été commerçant ou industriel, pas plus que, pour se prononcer en matière de pension, il est nécessaire d'avoir été médecin, ou, pour statuer sur un marché de travaux publics, d'avoir exercé les fonctions de conducteur des ponts et chaussées. Ce qu'il faut c'est connaître les règles du droit, et l'on est fondé à croire que les membres des conseils de préfecture ne les ignorent pas.

La seule critique qui doive être faite à l'article 4 du projet c'est qu'il écarte de la compétence de la juridiction administrative les questions relatives au revenu des capitaux mobiliers.

Comme cette juridiction est compétente pour statuer sur la question de l'impôt global, il est opportun que tous les litiges relatifs à l'impôt cédulaire puissent lui être soumis. Par suite, nous estimons que, lorsqu'en matière de revenus mobiliers il y aura litige entre l'Administration et le bénéficiaire desdits revenus, la compétence doit être administrative. D'ailleurs cette solution est conforme au principe, l'impôt sur le revenu des capitaux mobiliers étant un impôt direct il convient que son contentieux soit le même que celui des autres contributions directes.

Contentieux de la répression. — Si le contentieux de la taxe doit, à notre avis, être toujours administratif, en ce qui concerne le contentieux de la répression, il faut distinguer selon qu'il s'agit d'une pénalité à infliger au contribuable qui a omis de faire une déclaration, qui a

fait une déclaration inexacte ou qu'il s'agit d'actes délic-
tueux commis par un tiers (refus de la part d'un ban-
quier de soumettre ses registres à l'Administration,
exercice de la profession de « pèlerin »).

Dans le premier cas la compétence doit être adminis-
trative, car la question de la pénalité à infliger se lie
étroitement à la question de la taxe ; le délit disparaissant, si le juge estime qu'aucun impôt n'était dû ou que
la déclaration est exacte, aussi est-il impossible de dis-
socier l'action pénale de l'action fiscale. En vain ferait-on
observer qu'il est un principe de droit constitutionnel
en vertu duquel les peines ne peuvent être pronon-
cées que par les tribunaux judiciaires. Ce principe n'est
ni général ni absolu. Il souffre de nombreuses excep-
tions. Ainsi que l'a fait très justement observer M. Cail-
laux, à la séance du 8 février 1909, la triple taxe sur les
chiens pour non-déclaration ; la double taxe en cas de
déclaration inexacte est imposée par voie de rôle et le
contentieux en appartient aux tribunaux administratifs.

Il en est de même pour l'absence de déclaration en
ce qui concerne l'impôt sur les chevaux et voitures,
l'impôt sur les billards.

D'autre part, un certain nombre de contraventions
ressortissent aux tribunaux administratifs. Aux termes
de la loi du 29 floréal an X et des lois subséquentes, les
atteintes au domaine public sont réprimées par les tri-
bunaux administratifs. Par suite il est inexact de pré-
tendre qu'il serait contraire aux principes du droit

constitutionnel de confier aux tribunaux administratifs la répression des délits fiscaux. Tout ce que l'on peut dire c'est que les tribunaux administratifs ne sont en aucun cas compétents pour prononcer des peines de prison.

L'absence de déclaration ou une fausse déclaration en matière de taxes sur les chiens, les chevaux et les billards, ainsi que les contraventions de grande voirie n'entraînent, en effet, que des peines pécuniaires, mais, comme nous l'avons exposé plus haut, à l'égard des contribuables qui commettraient des fraudes, les sanctions seront uniquement pécuniaires, par conséquent rien ne s'oppose à ce que le contentieux de la répression soit administratif.

En ce qui concerne les faits délictueux commis par des personnes autres que le redevable de la taxe il en est différemment : d'une part, ainsi que nous l'avons vu, des peines de prison peuvent être prévues ; d'autre part, la question de la pénalité n'étant pas connexe à la question de l'impôt, il n'y a pas d'inconvénient à ce que l'action pénale ne soit pas portée devant le juge de la taxe. Aussi ce contentieux doit-il être déféré aux tribunaux judiciaires.

Le projet voté par la Chambre fait dans la plupart des cas l'application des principes que nous venons de poser.

Toutefois, l'article 46 donne compétence au conseil de préfecture pour statuer sur les amendes dont seraient

passibles les employeurs qui ne feraient pas connaître à l'Administration le nom et les traitements de leurs salariés.

Il nous semble que ces contraventions devraient être de la compétence de l'autorité judiciaire.

CONCLUSION

Nous voici arrivé au terme de notre étude. Nous n'avons pas la prétention de croire que le système que nous venons d'exposer soit parfait et à l'abri de tout reproche. Assurément des critiques peuvent lui être adressées, sur bien des points il peut être amélioré, mais il repose sur un principe que nous croyons parfaitement exact et sur lequel nous nous permettons d'insister en terminant : c'est que la réforme fiscale n'est possible en France que par un système basé sur la fusion de la méthode indiciaire et de la méthode de l'appréciation directe. Les philosophes ont longtemps discuté les mérites comparés du système inductif et du système déductif, et l'on a fini par s'apercevoir que ces deux procédés n'étaient pas incompatibles, qu'au contraire ils se complétaient parfaitement. Il en est de même de la méthode indiciaire et de la méthode de l'appréciation directe. Leur union permettra d'obtenir

un système fiscal qui assurera les avantages qui sont propres à chacun de ces procédés sans entraîner les inconvénients qu'ils comportent l'un et l'autre. Un régime fiscal basé sur la fusion du procédé indiciaire et du procédé de l'appréciation directe tiendra compte tout à la fois de notre passé, de nos habitudes, du tempérament de notre race et de l'exemple que nous donnent les pays étrangers.

Certes, nous l'avouons franchement, un tel système manque d'unité ; ce n'est pas un édifice bâti dans un seul et même style ; divers styles, diverses tendances s'y retrouvent, mais ce défaut ne nuira pas à sa commodité et à sa solidité. Ce qui a permis à l'organisation administrative établie sous le Consulat de se perpétuer malgré les changements de régime, c'est qu'elle était elle aussi le produit d'une fusion de deux systèmes différents : le système d'administration de l'Ancien Régime et celui de la Révolution.

Grâce au système que nous préconisons, la répartition de l'impôt sera opérée d'une façon plus équitable entre les citoyens, plus proportionnée à leurs ressources et à leurs charges, la fraude des contribuables et l'inquisition du fisc ne sont pas à redouter ; nos impôts directs trouveront l'élasticité qui leur manque actuellement et le Trésor pourra, en cas de nécessité, leur demander les subsides nécessaires. La France aura un système d'impôts qui, mieux que le système actuel, répondra aux nécessités budgétaires et à la justice fiscale.

Aussi nous souhaitons vivement que le Parlement se hâte de réaliser la réforme de nos impôts directs sur les bases et dans les conditions que nous avons exposées.

Vu : le Président de la thèse,

A. WAHL

Vu : le Doyen,

P. CAUWÈS

Vu et permis d'imprimer :

Le Vice-Recteur de l'Académie de Paris

Pour le Vice-Recteur,

L'Inspecteur de l'Académie :

FONTENÉ

OUVRAGES CONSULTÉS

- ALLIX. — Traité élémentaire de Science des Finances, édition 1909.
- Association d'études fiscales et sociales. Protestation de 1.500 syndicats contre le projet Caillaux.
- Association d'études fiscales et sociales. Les sondages de M. Caillaux.
- BARBONNEAU. — Communication faite à l'Assemblée générale de l'Association générale des médecins de France.
- BEAUQUIER. — La Déclaration de fortune.
- BERTON. — La Capitation sous l'ancien régime.
- BESSON. — De l'impôt sur le revenu.
- BODIN. — La République.
- BOILISLE. — Correspondances de contrôleurs généraux.
- BOISGUILBERT. — Détail de la France.
- BOMBOY. — L'Impôt sur le revenu en Prusse.
- BOUCARD et JÈZE. — Éléments de la science des finances, édition 1904.
- BOUCHARD. — Les Impôts à Rome.
- Bulletin des contributions directes.
- Bulletin de la Société de Législation comparée.
- Bulletin de statistique et de législation comparée.
- CAILLAUX. — Les Impôts en France, édition 1904.
- L'Impôt sur le revenu.
- CALLERY. — La Taille au XVII^e et au XVIII^e siècle.
- CÉRENVILLE. — Les Impôts en Suisse.

CHAILLEY. — L'Impôt sur le revenu.

Chambre de commerce de Lille. Rapport sur le projet de loi portant suppression des contributions directes et établissement d'un impôt général sur le revenu.

CHEYSSON et TOQUÉ. — Les Budgets comparés de 100 monographies de familles.

CHRÉTIEN. — Les Impôts directs à Rome.

CLAMAGERAN. — Histoire de l'impôt en France.

CLERGIER. — Notions historiques sur les impôts et les revenus de l'ancien régime.

COLBERT. — Lettres et instructions publiées par Pierre Clément.

COLSON. — Cours d'Économie politique.

DAREMBERG. — Dictionnaire des antiquités grecques et romaines.

DENIS. — L'Impôt.

DUCLOT. — L'Impôt sur le revenu.

DUCROCQ. — Cours de droit administratif.

DUPLESSIS. — L'Impôt sur le revenu et les professions industrielles et commerciales.

FOURNIER DE FLAIX. — Traité de critique et de statistique comparée des institutions financières. Systèmes d'impôts et réformes fiscales des divers États au XIX^e siècle.

GAUTHIER. — La Réforme fiscale par l'impôt sur le revenu.

GLASSON. — Histoire du droit et des institutions de la France.

GLORIA. — Rapport à la Chambre de commerce de Rouen.

GROS. — L'Impôt sur le revenu.

GUÉRIN. — Des ententes internationales pour la répression des fraudes fiscales.

GUILMARD. — L'Évasion fiscale.

HARISTOY. — L'Impôt sur le revenu.

HEUSCHLING. — L'Impôt sur le revenu.

HOUQUES-FOURCADE. — Les Impôts sur le revenu en France au XVIII^e siècle. Historique du 1/10 et du 1/50. Leur application dans la généralité de Guyenne.

HUGOT. — Le Rôle de la déclaration en matière d'impôts directs.

Impôt (L') sur le revenu devant les Chambres de commerce. Résumé de leurs délibérations.

INGENBLECK. — Impôts directs et indirects sur le revenu.

JÈZE. — Cours élémentaire de science des finances, édition 1912.

Journal de droit international privé.

Journal officiel.

KERGALL. — Le Rétablissement de la dime.

LAVIRON. — Mesures contre les fraudes en matière d'impôts de mutations.

LEROY-BEAULIEU. — L'Art de gérer sa fortune, édition 1912.

— Traité de la science des finances, édition 1912.

LESCŒUR. — Les Coffres-forts et le fisc.

— Pourquoi et comment on fraude le fisc.

LOISNE. — Un Impôt sur le revenu à Arras en 1387.

MALVY. — L'Impôt progressif en Suisse.

MARION. — Les Impôts directs sous l'ancien régime et particulièrement au XVIII^e siècle.

MARTIN. — Les Impôts directs en Angleterre.

MERLE. — La Justice dans l'impôt.

MINORET. — La Contribution personnelle et mobilière pendant la Révolution.

MOMMSEN. — Histoire romaine.

MOREAU DE BEAUMONT. — Mémoires concernant les impositions et droits en Europe.

MOREAU. — L'Impôt global et progressif sur le revenu.

PELLETAN. — L'Impôt sur le revenu.

PERDRIEUX. — Les Fraudes dans l'impôt italien.

- POINCARÉ. — Idées contemporaines.
Procès-verbaux de la commission extra-parlementaire de
l'impôt sur les revenus.
Recueil général des anciennes lois françaises.
Revue de Droit international privé.
Revue d'Économie politique.
Revue politique et parlementaire.
Revue de Science et de Législation financières.
ROCHE. — L'Impôt sur le revenu.
ROUFFIE et MOMMÉJA. — L'Impôt sur le revenu en Alsace-
Lorraine.
ROUSSEAU (J.-J.). — Confessions.
ROUSSELOT DE SURGY. — Encyclopédie méthodique.
SAINT-SIMON. — Mémoires.
SARRAUT. — L'Impôt progressif sur le revenu (une
enquête en Suisse).
SAY. — Dictionnaire des finances.
— Discours.
— Solutions démocratiques de la question des
impôts.
SÉLIGMAN (Edwin). — L'Impôt sur le revenu.
SIMON. — Étude sur la taxe sur le revenu des valeurs
mobilières considérée en elle-même et dans ses
rapports avec un système d'impôt général sur le
revenu.
STOURM. — Systèmes généraux d'impôts, édition 1912.
STUART MILL. — Principes d'économie politique.
TÉTAUD. — L'Impôt sur le capital et le revenu dans le
canton de Vaud.
THIBAUT. — Les Impôts directs sous le Bas-Empire
romain.
TOURON. — Discours.
TRÉLAT, CORNEILLE, BERGET. — Traité de l'impôt direct.
TRUCHY. — Le Système des impôts directs d'État en
France.

VAUBAN. — La Dîme royale.

VUILLAUME. — La Réforme des impôts directs en Alsace.

WAHL. — Traité de droit fiscal.

— Traité du régime fiscal des sociétés et des valeurs mobilières.

WAGNER. — Traité de la science des finances.

TABLE DES MATIÈRES

	Pages
INTRODUCTION	5
CHAPITRE PREMIER. — Des modes d'imposition. Système de l'appréciation directe. Procédé de la déclaration. Procédé de la taxation. Système des signes extérieurs.....	5
CHAPITRE II. — Structure du système d'impôts directs français.....	13

PREMIÈRE PARTIE

ARGUMENTS INVOQUÉS EN FAVEUR DU SYSTÈME DE L'APPRÉCIATION DIRECTE

CHAPITRE PREMIER. — Critiques dirigées contre notre système d'impôts directs. Son inégalité, son injustice, son improductivité.....	27
CHAPITRE II. — Le procédé de la déclaration à l'étranger : l'income-tax, l'Einkommensteuer et l'Ergaenzungsteuer. L'impôt sur la richesse mobili- lière en Italie. Les impôts directs en Autriche. Les impôts directs en Alsace-Lorraine. L'impôt sur le revenu en Suisse, aux États-Unis. Avan- tages de ces régimes fiscaux.....	65
CHAPITRE III. — Des impôts français qui reposent	

sur le principe de l'appréciation directe et de la déclaration.....	115
CHAPITRE IV. — Avantages qui résulteraient de la substitution du système de l'appréciation directe à celui des signes extérieurs. Répartition plus équitable de l'impôt entre les citoyens. Possibilité d'accroître en cas de besoin le taux de l'impôt.....	124
CHAPITRE V. — La méthode de l'appréciation directe est le mode d'imposition qui est le plus en rapport avec notre état social.....	128

DEUXIÈME PARTIE

ARGUMENTS INVOQUÉS EN FAVEUR DE LA MÉTHODE DES SIGNES EXTÉRIEURS

CHAPITRE PREMIER. — Avantages de notre système d'impôts directs. Son amélioration est possible tout en conservant la méthode indiciaire.....	135
CHAPITRE II. — Différences qui existent en ce qui concerne le caractère national et l'état social entre la France et les pays qui possèdent un impôt sur le revenu établi d'après le système de l'appréciation directe. Différences entre l'impôt sur le revenu et les impôts actuellement établis par le procédé de la déclaration.....	165
CHAPITRE III. — Inconvénients qu'entraîne et qu'a entraînés le système de l'appréciation directe... L'inquisition et la fraude en Prusse, en Angleterre, en Italie, en Autriche, aux États-Unis... Les impôts à Athènes et à Rome..... L'impôt à Florence au xv ^e siècle..... Les impôts en France sous l'ancien régime.....	178 178 206 212 216
CHAPITRE IV. — Conséquences qui résulteraient de	

la substitution de la méthode de l'appréciation directe au système des présomptions légales.	
Fraudes considérables de la part des contribuables.....	238
Inquisition fiscale intolérable.....	245
Arbitraire dans la répartition de l'impôt.....	247
Mesures oppressives à l'égard des classes aisées..	249

TROISIÈME PARTIE

CHAPITRE PREMIER. — Appréciation des mérites et des inconvénients du système des présomptions légales.....	257
CHAPITRE II. — Avantages et inconvénients d'un régime fiscal basé sur la méthode de l'appréciation directe.....	274
CHAPITRE III. — Principes suivant lesquels la réforme fiscale doit être réalisée.....	327

QUATRIÈME PARTIE

LA RÉFORME FISCALE

CHAPITRE PREMIER. — Imposition des revenus fonciers.....	337
Imposition des bénéfices des exploitations agricoles.....	345
Imposition des bénéfices du commerce et de l'industrie.....	350
Imposition des revenus des professions libérales.	372
Imposition des traitements et salaires.....	376
Imposition des revenus des capitaux mobiliers...	383

Impôt sur le revenu global.....	406
CHAPITRE II. — Autorités chargées de l'assiette de	
l'impôt.....	419
Pénalités.....	425
Contentieux.....	430
Conclusion.....	439

